

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO PROFESSOR JACY DE ASSIS

AMANDA FAGUNDES DE CASTRO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CALCULO
DO PIS E DA COFINS**

UBERLÂNDIA
2020

AMANDA FAGUNDES DE CASTRO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CALCULO
DO PIS E DA COFINS**

Monografia apresentada na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia, Campus Santa Mônica, como requisito básico para a conclusão do Curso de Direito, sob a orientação do Professor Thiago Paluma.

UBERLÂNDIA

2020

RESUMO

O presente trabalho dedicou-se a analisar tema amplamente discutido no âmbito do direito tributário nos últimos anos, qual seja, a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS. Com o julgamento do Recurso Extraordinário 574.706 em 2017, esta questão restou pacificada, no entanto a Fazenda, no intuito de evitar a perda de bilhões de reais em arrecadação apresentou Embargos de Declaração que fora pautado para dezembro de 2019 mas, em decorrência da Pandemia de COVID-19, até o momento de redação deste trabalho sem data para julgamento. Esta monografia foi executada através de pesquisas bibliográficas e jurisprudências em torno dos conceitos tributários essenciais ao tema, dentre eles: o conceito de tributo e suas espécies, em específico o Pis, Cofins e ICMS. Fora analisados os princípios tributários, e discutido a respeito do que se considera receita e faturamento pela doutrina dominante, tudo com o objetivo de demonstrar a importância deste julgado para os contribuintes e, como o Recurso, dotado de repercussão geral, afetou empresas e união.

Palavras-chave: ICMS; PIS/COFINS; receita e faturamento; inconstitucionalidade; base de cálculo.

ABSTRACT

The present work was dedicated to analyzing a topic widely discussed in the scope of tax law in recent years, namely, the declaration of unconstitutionality of the inclusion of ICMS in the calculation base of contributions to PIS and COFINS. With the judgment of the Extraordinary Appeal 574,706 in 2017, this issue remained pacified, however the Treasury, in order to avoid the loss of billions of reais in collection, presented Declaration Embargoes that had been ruled for December 2019 but, due to the Pandemic of COVID-19, until the time of writing this work without a trial date. This monograph was executed through bibliographic research and jurisprudence around the essential tax concepts to the theme, among them: the concept of tax and its species, in particular the Pis, Cofins and ICMS. The tax principles had been analyzed and discussed about what is considered revenue and billing by the prevailing doctrine, all with the aim of demonstrating the importance of this judgment to taxpayers and, as the Appeal, endowed with general repercussion, affected companies and the union.

Keywords: ICMS; PIS / COFINS; revenue and billing; unconstitutionality; calculation basis.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUÇÃO | 2 |
| 2. CONCEITO E ESPÉCIES DE TRIBUTO..... | 3 |
| 2.1 Conceito de Tributo | 3 |
| 2.2 Espécies de Tributo..... | 8 |
| 2.2.1 Imposto..... | 9 |
| 2.2.2 Contribuições Sociais | 17 |
| 3. CONCEITO DE FATURAMENTO E RECEITA | 27 |
| 3.1 Faturamento | 27 |
| 3.2 Receita | 30 |
| 4. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS | 33 |
| 5. ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706/PR..... | 36 |
| 6. CONCLUSÃO | 43 |

1. INTRODUÇÃO

A fim de prover todos os serviços que lhe compete o Estado necessita captar recursos materiais do próprio cidadão-contribuinte para conseguir sustentar-se, sendo que a fonte primordial de captação de recursos do Estado é a cobrança de tributos.

Essa captação de recursos é compulsória, ou seja, não cumpre à vontade do Contribuinte o pagamento de tributos ou não, e a única forma de escapar dessa obrigação é se o tributo ou forma de arrecadação do mesmo for adequadamente julgado inconstitucional, havendo assim a provocação do Judiciário no sentido de proceder a correção da situação antijurídica.

O objetivo desta monografia é analisar todos os pontos pertinentes à discussão acerca da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo das contribuições para o Pis e a Cofins.

Este tema foi amplamente discutido nos últimos anos, principalmente com o julgamento do RE 574.706 dotado de repercussão geral, em março de 2017.

O STF, por meio deste julgado consolidou entendimento que vinha construindo em outros julgados, porém não dotados da repercussão geral, de que, o ICMS enquanto tributo arrecado pelo Estado que somente transita no caixa das pessoas jurídicas não pode compor a base de cálculo das contribuições para o Pis e a Cofins, sob pena de oneração inconstitucional das obrigações tributárias do contribuinte.

Todo o caso será detalhado ao longo deste trabalho, trazendo um aprofundamento sobre a discussão e os conceitos pertinentes a ela.

Portanto, em um primeiro momento, buscar-se-á realizar um breve estudo acerca dos tipos tributários e as espécies objeto do presente trabalho a fim de contextualizar o tema a ser abordado, demonstrando qual a teoria dos tributos adotada no ordenamento jurídico brasileiro, qual a função para cada tipo tributário bem como suas limitações e o objetivo das contribuições como espécie tributária.

Posteriormente, serão abordados os conceitos fundamentais de faturamento e receita para fins tributários conforme entendimento doutrinário, legislativo e jurisprudencial.

Após os conhecimentos introdutórios pertinentes a esta monografia, adentrar-se-á no cerne da questão a respeito da não inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições mencionadas.

Por fim, será realizada uma análise do RE 574.706/PR que foi de extrema importância para consolidação do entendimento sobre o tema aqui abordado.

A pesquisa pautou-se na interpretação doutrinária, legislativa e jurisprudencial a respeito da matéria e sua constitucionalidade, para fins de melhor compreender as alterações promovidas pelo legislador infraconstitucional e suas consequências na relação jurídico-tributária mantida entre empresas e Fazenda Pública.

O método utilizado foi o investigativo/bibliográfico que consiste na pesquisa bibliográfica de doutrinadores tributaristas que abordam o tema relacionado, bem como jurisprudências e acórdãos do Supremo Tribunal Federal tratando da questão.

2. CONCEITO E ESPÉCIES DE TRIBUTO

O presente estudo tem enfoque no tema muito discutido desde 2017 que é a incidência, ou não, de cumulação de tributos na base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Mas, antes de adentrar ao tema do trabalho propriamente dito, a fim contextualizar e trazer total compreensão do mesmo, nos capítulos iniciais serão abordados conceitos essenciais do Direito Tributário.

Neste sentido, esta monografia inicia-se com uma breve explanação acerca do conceito de tributo e suas espécies.

2.1 Conceito de Tributo

A conceituação de tributo, diferente de outros conceitos jurídicos que majoritariamente são discutidos e consolidados através da doutrina e jurisprudências dominantes, é legalmente determinado.

Essa determinação é feita no art. 3º do Código Tributário Nacional, que possui a seguinte redação:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua

sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Cumprido ressaltar que, a Carta Magna de 1988, em seu art. 146, III, a, informa que cabe à Lei Complementar estabelecer as normas de legislação tributária e também definir os tributos e suas espécies, veja:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III – Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) Definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Pois bem, o Código Tributário Nacional foi recepcionado como Lei Complementar e traz a definição de tributo obedecendo estipulação constitucional.

Ainda que a definição tenha sido recepcionada pelo próprio CTN, cumpre a doutrina e jurisprudência as devidas interpretações do dispositivo. Neste sentido, elucida-se o entendimento de Luciano Amaro, para este doutrinador o tributo é prestação exigida pelo Estado nos termos definidos em lei a fim de custear as despesas coletivas do Estado e de entidades de fins públicos, este autor define tributo como:

“a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.” (2014, p. 38 e 47.)

Ao destrinchar o conceito de Tributo apresentado pelo CTN a primeira condição para classificação de uma obrigação tributária é a compulsoriedade.

O tributo é considerado uma obrigação tributária compulsória e obrigatória porque decorre da lei, e respeita o princípio da legalidade, além de o Direito Tributário pertencer ao Direito Público, onde a supremacia do interesse público reina sobre a

autonomia das partes, o que respalda a imposição unilateral de obrigações, de forma que a vontade do contribuinte passivo na seara tributária é irrelevante.

Segundo Luciano Amaro:

“a preponderância do interesse coletivo no direito dos tributos é evidente, daí derivando o caráter cogente de suas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária”. (2014, p. 5.)

E Paulo de Barro Carvalho, sobre o caráter compulsório do Tributo:

“Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias”. (2018, p. 25.)

Os dizeres de Paulo de Barros leva a outra característica que deve ser observada, o caráter pecuniário do tributo, ou seja, a obrigação deve ser prestada em dinheiro ao Estado.

Os chamados tributo *in natura* (parte da mercadoria comercializada é entregue ao Fisco como pagamento do Tributo) ou o tributo *in labore* (o sujeito passivo da obrigação tributária dedica alguns dias de seu trabalho ao pagamento do Fisco) são modalidades de recolhimento desconhecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Destaque para a modalidade de recolhimento de tributo instituída pela Lei Complementar 104/2001 que acrescentou no art. 156 do CTN o inciso XI permitindo a dação em pagamento de bens imóveis como causa extintiva de obrigação tributária.

Com relação ao fato gerador do tributo, este deve ser sempre algo lícito, pois não existe hipótese de incidência tributária sobre conduta considerada ilícita pelo ordenamento jurídico pátrio.

Nos dizeres de Hugo de Brito Machado:

“Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer

como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade”. (2016, p. 59)

No entanto, deve-se observar que existem situações, como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos que por si só é suficiente para a geração da obrigação tributária, ainda que o rendimento em questão tenha sido adquirido por meio de atividade ilícita, é o que diz o art. 118 do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Veja que, o fato gerador considerado não é a atividade ilícita, mas sim o produto desta. Trata-se da aplicação do princípio do *non olet*, pois não seria equitativo tributar a renda obtida licitamente e deixar de tributar a renda decorrente de atividade ilícita.

Assevera Hugo de Brito Machado:

“o tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Não se conclua, por isto, que um rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito ao tributo. Nem se diga admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação do ilícito.”(2008, p. 57.)

E, neste sentido também, preleciona Kiyoshi Harada:

“A expressão não significa, necessariamente, que o tributo sempre pressupõe a licitude de ato que o gerou, como sustentado por alguns autores, mesmo porque os atos ilícitos

são passíveis de tributação, sob pena de violação do princípio constitucional da isonomia. O que a expressão significa é que a cobrança de tributo não representa imposição de penalidade.” (2001, p. 253 e 254.)

A mencionada imposição de penalidade leva à outra característica necessária para qualificação de uma obrigação como tributo, que é não ser usado como punição à descumprimento de um dever jurídico.

Para Ricardo Lobo Torres:

“são inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquela deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao se definir o tributo, exclui do seu conceito a prestação ‘que constitua sanção de ato ilícito’. Logo, o art. 3º estaria em aparente conflito com o art. 113, §1º.” (2005, p. 236.)

Por fim, a última parte do art. 3º do CTN informa que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, portanto, o tributo é prestação cobrada por lançamento, veja art. 142, CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento mostra-se como procedimento de exigibilidade do tributo, por meio de ato documental de cobrança, onde pode-se quantificar e qualificar a obrigação tributária.

Vistos os conceitos iniciais e gerais acerca do gênero Tributo, passa-se a aprofundar as espécies de tributo.

2.2 Espécies de Tributo

O art. 145 da Constituição Federal e o art. 5 do Código Tributário Nacional fazem referência a três espécies de Tributo, vejamos:

Art. 145. CF/88: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 5º. CTN: Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Embora a análise seca dos artigos destacados possa dar a entender que o sistema jurídico pátrio adota a teoria tripartida, é dominante entre os doutrinadores e no STF o entendimento de que o sistema tributário brasileiro na verdade adota a teoria pentapartida, segundo a qual, os tributos são divididos em cinco categorias, sendo elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

Este trabalho compreende duas contribuições sociais, suas bases de cálculo e forma de arrecadação, sendo elas o Pis e a Cofins, mas mais precisamente se o imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) deve ou não compor suas base de cálculo.

Por isso, este trabalho, se restringirá à explicação de somente estas duas espécies.

2.2.1 Imposto

Imposto é espécie do gênero Tributo, cuja obrigação tem por fato gerador atividade do contribuinte, independente de atividade estatal relacionada, ou qualquer contraprestação do Estado.

É o que se depreende da análise do art. 16 do CTN:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Para Paulo de Barros Carvalho, imposto pode ser definido como:

“podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público.” (2018, p. 36.).

Já para José Eduardo Soares de Melo, imposto sinaliza:

“um tipo de tributo que tem como elemento fundamental um ato, negócio ou situação jurídica respaldada em substrato econômico, pertinente a uma pessoa privada, sem qualquer participação direta e imediata do Poder Público”. (2018, p. 55.)

Portanto, pode se dizer que o imposto é um tributo de natureza não contraprestacional ou não vinculado, pois é atrelado à atividade do particular, ao âmbito privado do contribuinte e não à uma atividade estatal.

Sobre o assunto pontua Ricardo Lobo:

“Tributos vinculados são os tributos devidos em decorrência de uma prestação estatal em favor do contribuinte, vinculadas são as taxas e as contribuições de melhoria, não vinculados, os impostos”. (2005, p. 371 e 372.)

Como o imposto é tributo sem causa contraprestacional ou vinculação a qualquer atividade estatal, diz-se que ele é uma obrigação unilateral.

Além do imposto ser uma exação não vinculada e unilateral, é ainda, gravado de arrecadação não afetada. Isso quer dizer que, a receita decorrente dos impostos visa a custear as despesas públicas universais e não pode ser atrelada a qualquer órgão, fundo ou despesa específica, em respeito ao princípio da não afetação, normatizado no inciso IV, do art. 167 da CF/88:

“Art. 167. São vedados:

(...)

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Por força desta vedação, não é permitida a majoração de um imposto vinculado a determinada finalidade sob pena de inconstitucionalidade.

O imposto tem seu fundamento de validade na competência tributária da pessoa política que o instituiu, embora sua cobrança possa ser atribuída a terceira pessoa, o que leva os impostos a serem classificadas ainda como “diretos” ou “indiretos”.

Os impostos diretos são aqueles cuja carga econômica é suportada pelo próprio realizador do fato e, indiretos são os impostos cuja carga financeira é suportada não pelo sujeito passivo, mas por terceira pessoa, que não realizou o fato gerador. Em geral, a terceira pessoa é o consumidor final.

O art. 166 do CTN atribui relevância à distinção entre tributos diretos e indiretos e estipula que:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

Os impostos podem ser classificados também como Reais ou Pessoais. Sendo que, os impostos pessoais consideram condições particulares do sujeito passivo da obrigação e assim o imposto pessoal possui caráter subjetivo.

Os impostos reais por outro lado, levam em conta somente a matéria tributária, isto é, o bem ou coisa que é adquirida pelo contribuinte, independente de condições pessoais do mesmo.

Outra classificação que pode ser adotada é a de Impostos Fiscais e Extrafiscais.

Impostos de caráter fiscal possuem intuito exclusivamente arrecadatório de recursos ao Estado. Doutro lado, os impostos extrafiscais possuem função regulatória de mercado ou economia do País.

Outra classificação possível de ser adotada é da progressividade, proporcionalidade e seletividade.

Diz-se imposto progressivo quando há a diferenciação nas alíquotas nele aplicadas à medida que ocorre a majoração da base de cálculo.

Imposto proporcional é quando se aplica uma única alíquota à uma base de cálculo variável. Por meio desta técnica busca-se a realização do princípio da capacidade contributiva. Um exemplo de imposto proporcional é justamente o ICMS, adiante abordado.

Por fim, a seletividade é a forma como se concretiza a capacidade contributiva em alguns tributos indiretos.

A diferenciação dos impostos é feita através de seus respectivos fatos geradores e, com base nessa distinção, que são atribuídos às competências das diversas pessoas políticas do Estado Federativo.

Essa competência é determinada expressamente pela Constituição Federal, que consigna nominalmente quais os impostos que competem à União, Estado ou aos Municípios gerir.

Aqueles impostos que por acaso não tenham sido abrangidos na Constituição são de competência residual.

Essa designação é feita no art. 145, I da CF/88:

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

I - impostos;

Os impostos de competência da União estão taxativamente listados no art. 153 da CF/88:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Já o art. 154 da Carta Magna informa que novos impostos poderão ser instituídos pela União por meio de Lei Complementar desde que estes sejam não cumulativos e não tenham fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos já discriminados na Constituição.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato

gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

E, os impostos de competência dos estados estão estipulados no art. 155, CF/18:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

Adentra-se agora especificamente no estudo do imposto previsto como de competência dos estados no inciso II do art. 155, qual seja o Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mais conhecido como ICMS.

É de grande relevo o estudo de tal imposto uma vez que, é com total entendimento deste que se poderá adentrar no mérito da exclusão ou não deste da base de cálculo do Pis e da Cofins.

(i) IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

Como visto, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o ICMS é normatizado no art. 155, II da CF/88, dispositivo que

estabelece a competência de instituição e regulação do ICMS pelos estados e Distrito Federal.

O ICMS é enquadrado no tipo tributário imposto, integra o rol de tributos não afetados, é de competência estadual, conforme dispositivo acima citado, é plurifásico, real e proporcional e com caráter predominantemente fiscal.

Diz-se predominante porque embora represente a maior fonte de receita decorrente de imposto dos estados, demonstrando essa essência fiscal, ele assume uma característica extrafiscal pois possui certa maleabilidade com relação ao aumento ou diminuição de suas alíquotas, que pode ocorrer por meio de Decreto, e assim atender com maior eficácia aos seus fins.

O ICMS ainda, é imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Além de ter sido recepcionado Constituição Federal, foi regulado também pela Lei Complementar n. 87/96, que se dedica a esmiuçar todos os pontos pertinentes ao mesmo.

O art. 155 da CF/88 supramencionado, determina expressamente que competirá à Lei Complementar a definição de quem serão os contribuintes do ICMS, veja:

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

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

Obedecendo a essa estipulação constitucional, a Lei Complementar 87/96, em seu art. 4 define que:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e

intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Há a possibilidade ainda, de no polo passivo da relação jurídica, figurar o responsável tributário, que é terceira pessoa que não praticou o fato gerador, mas por força do art. 121, II, CTN, torna-se o sujeito passivo:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A Constituição Federal admite o fenômeno da substituição tributária progressiva do ICMS, que é a escolha de uma terceira pessoa para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador, antecipando o recolhimento do ICMS perante um fato gerador presumido.

É o que diz o art. 150, § 7 da CF:

Art. 150, § 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Destaca-se também que, no âmbito do ICMS pode ocorrer o fenômeno da Substituição Tributária Regressiva, que é a ocorrência do fato gerador em momento anterior ao pagamento do tributo, cuja efetivação fica diferida.

O diferimento, portanto, é a postergação do recolhimento do tributo indireto para momento ulterior ao da ocorrência do fato gerador. Isto ocorre por conveniência do sujeito ativo, que vê no responsável tributário maior aptidão a efetuar o pagamento, mesmo não tendo realizado o fato gerador.

O fato gerador do ICMS, como o próprio nome já alerta, é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior.

Deste modo, quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implique na circulação de mercadorias, assim entendida a circulação capaz de realizar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo será considerado fato gerador do ICMS.

Ressalta-se que o trânsito da mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do ICMS, é o que diz a jurisprudência do STJ, note-se:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. Saída física de mercadoria para filial da empresa. Não incidência do tributo. Súmula n. 166, do STJ. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (REsp 113.268/RS, 2ª T., rel. Min. Hélio Mosimman, j. em 03-02-1998)

A mencionada Súmula 166, STJ diz que:

“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

A base de cálculo do ICMS pode ser o valor da operação, quando se tratar de operação de circulação de mercadorias, o preço do serviço, quando se tratar transporte ou comunicação ou o valor da mercadoria ou bem importado.

Já as alíquotas do ICMS, são estabelecidas pelo Senado Federal, conforme determina o art. 155, § 2, V,(a) e (b) da CF/88.

À luz da Resolução do Senado Federal n. 22/89, existem as alíquotas internas, que são livremente estipuladas pelos Estados-membros, e as alíquotas interestaduais.

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Esgotados os esclarecimentos acerca da espécie tributária Imposto, necessário é, da mesma forma, adentrar no estudo das Contribuições Sociais a fim de ter-se compreensão plena acerca dos dois institutos e assim refletir sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o Pis e a Cofins.

2.2.2 Contribuições Sociais

Com fundamento nos art. 149 e 195 da Constituição Federal, combinados com o art. 217 do Código Tributário Nacional, pode-se dizer que as Contribuições Sociais são tributo destinados ao financiamento de gastos específicos e, geralmente, são instituídas pela União, se dividindo em três espécies: contribuições sociais em sentido estrito, contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Segue redação dos dispositivos mencionados:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos

arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

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

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

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

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

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

Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts 17, 74, § 2º e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

I - da "contribuição sindical", denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os arts 578 e seguintes, da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei 4.589, de 11 de dezembro de 1964;

O art. 149, caput, CF/88, associa as contribuições à "instrumentos de ação nas respectivas áreas", isto quer dizer que o produto de sua arrecadação é usado para

custear as atividades de interesse público, beneficiando, direta ou indiretamente determinado grupo de contribuintes.

Embora, já tenha havido muita discussão doutrinária acerca da natureza tributária das contribuições, hoje resta clarividente que as contribuições são espécies autônomas de tributo e o próprio STF, por diversas vezes, reconheceu em sede de Recurso Extraordinário a natureza tributária das contribuições previdenciárias, exemplo RE 55664/RS:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina

a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.

(STF - RE: 556664 RS, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 12/06/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO)

Entende-se que, em virtude da natureza tributária das contribuições, aplica-se a elas o art. 146, III, 'b', da Constituição, segundo o qual somente Lei Complementar pode dispor sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Assim, apesar de sua constatada natureza tributária, as contribuições previstas na Constituição podem ser instituídas por lei ordinária, sendo exigida lei complementar somente para a criação de novas fontes de custeio.

É o que se depreende do art. 195, §4º, CF/88:

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

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Retornando ao preceptivo do art. 149, nota-se que ele discrimina três contribuições federais, a saber: (i) contribuições sociais, (ii) contribuições de intervenção no domínio econômico e (iii) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, passe-se agora à definição de cada uma delas.

(i) Contribuições Sociais

Consideradas as mais importantes pelo ponto de vista arrecadatário, as Contribuições Sociais em sentido estrito, são aquelas destinadas a financiar a prática dos direitos sociais previstos na Constituição Federal e, são definidas por Kiyoshi Harada como:

“a contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária”.

A contribuição social é uma espécie de tributo destinada a financiar o Sistema da Seguridade Social. Tal sistema, por sua vez, é delineado pelo art. 194 da Constituição Federal que assim dispõe:

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

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

I - universalidade de cobertura e do atendimento;

II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;
V – equidade na forma de participação no custeio;
VI – diversidade da base de financiamento;
VII - caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, em especial de trabalhadores, empresários e aposentados"

Mencionado dispositivo constitucional, portanto, estabelece as diretrizes gerais e fundamentais aplicáveis ao Sistema da Seguridade Social, cujo financiamento é realizado conforme o disposto no art. 195 da Carta Maior, que determina:

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

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
II - dos trabalhadores;
III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

O supratranscrito dispositivo constitucional evidencia ser toda a sociedade responsável por tal financiamento, através de duas formas distintas:

(a) financiamento INDIRETO:

"(...) mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (...)"; e,

(b) financiamento DIRETO, através das receitas provenientes:

- (i) dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, faturamento e lucro;*
- (ii) dos trabalhadores; e,*
- (iii) dos concursos de prognósticos.*

É importante destacar, por fim, que existe, em relação a estas contribuições sociais, uma inter-relação entre o custeio auferido da forma definida pela Constituição Federal e os benefícios assegurados pelo Sistema da Seguridade Social, consoante o artigo 195, parágrafo 5º, da Carta Maior.

(ii) Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

De competência exclusiva da União, mais conhecidas pela sigla CIDE, as contribuições de intervenção no domínio econômico são instituídas com o objetivo de promover o controle fiscalizatório de determinado mercado de consumo para regular seu fluxo produtivo e corrigir distorções, de forma a fomentar o mercado e assim melhorar o setor beneficiado.

Como nítido instrumento de planejamento do Estado e propósito desenvolvimentista, o caráter das contribuições de intervenção é extrafiscal.

Essa intervenção geralmente é feita por pessoa jurídica de direito privado relacionada à atividade que se pretende intervir, tal pessoa jurídica assume a responsabilidade, como ente parafiscal, pela regulação da atividade daquele setor.

O art. 149, § 2º da CF/88, aplica às CIDE assim como às contribuições sociais as seguintes regras:

Art. 149 - § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

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

III - poderão ter alíquotas:

- a) *ad valorem* , tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
- b) *específica*, tendo por base a unidade de medida adotada.

(iii) Contribuição de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas

Já as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas também de competência exclusiva da União, e como tributos federais, obedecem aos princípios constitucionais tributários. Além disso destinam-se ao financiamento das categorias econômicas ou profissionais a que pertencem.

Luciano Amaro posiciona que:

“A União disciplina por lei a atuação dessas entidades, conferindo-lhes, para que tenham suporte financeiro, a capacidade de arrecadar contribuições legalmente instituídas”.
(2006, p. 55.)

Adiante, em tópico próprio, duas contribuições, quais sejam o PIS e a COFINS, serão abordadas, tratando de tema que tomou grande repercussão nos últimos dois anos, que é a tese da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

(iv) PIS

O Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, foi recepcionado na Constituição Federal de 1988, sendo tratado no art. 239 e instituído pelas Leis Complementares 7, de 07 de setembro de 1970, e 8, de 03 de dezembro de 1970.

Art. 239 - A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do

Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

A mais recente disposição normativa sobre os programas PIS/PASEP é a Lei 10.637/2002, que trata da 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, bem como 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.

O PIS tem como contribuintes as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006).

Tal imposto tem como hipóteses de incidência, conforme art. 1º da Lei 10.637/02, o faturamento das receitas auferidas pela pessoa jurídicas de direito privado.

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

A grande discussão, tema deste trabalho, se dá em torno da interpretação do que seria o faturamento de receitas que constitui a base de cálculo da Contribuição, pois como se verá adiante, a interpretação de faturamento conforme entendimento jurisprudencial é restrita, mas o Fisco entende pela inclusão do valor recolhido a título de ICMS na base de cálculo da contribuição, sendo que este é outro imposto que deve ser recolhido aos cofres públicos pelo contribuinte.

(v) COFINS

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

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Outra importante e recente disposição normativa sobre a COFINS é a Lei 10.833 que possui redação semelhante a Lei 10.837 que trata do PIS/PASEP, uniformizando as regras em torno destas Contribuições.

Os contribuintes da COFINS são as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006).

As suas hipóteses de incidência são as mesmas situações fáticas relativas ao PIS, quais sejam, o faturamento ou o aferimento de receitas, para pessoas jurídicas de direito privado, o pagamento da folha de salários, para entidades de relevância social determinadas em lei, e a arrecadação mensal de receitas correntes e o recebimento mensal de recursos, para entidades de direito público.

Outra disposição normativa importante é a Lei 9.718/88, que é clara neste sentido:

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

Com relação à interpretação do conceito de faturamento apresentado por esta Lei, o STF, no julgamento dos recursos extraordinários 346.084/PR, 357.950/RJ, 358.273/RS e 390.840/MG definiu que é restritiva.

Deste modo, no próximo capítulo se dará andamento na discussão em torno justamente dos conceitos de receita e faturamento.

3. CONCEITO DE FATURAMENTO E RECEITA

Adentrar-se há, neste tópico, na definição jurídica de dois conceitos de especial relevo para o estudo que se propõem neste trabalho, quais sejam as definições de faturamento e receita.

Esta discussão se mostra importante pois a polêmica da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do Pis/Cofins se dá justamente pelo questionamento de o ICMS estar incluído no faturamento da pessoa jurídica ou na totalidade das receitas por ela auferidas.

3.1 Faturamento

A Constituição Federal, por meio de seu art. 195, I, “b”, previu a incidência da contribuição para financiamento da Previdência Social sobre o “faturamento” das empresas. Posteriormente, no ano de 1998, esse dispositivo foi reformado pela Emenda Constitucional de nº 20, através da qual passou a ser possível a instituição de tal contribuição alternativamente sobre o “faturamento” ou a “receita”, veja redação do dispositivo:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei,

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

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

b) a receita ou o faturamento;

Além disso, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que normatizam o Pis e a Cofins respectivamente, também dispõem que o faturamento é a base de cálculo de tais contribuições.

Com efeito, sabe-se que o vocábulo “faturamento”, para o Direito Comercial, para a doutrina e para a jurisprudência representa expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da COFINS.

Neste sentido, Kiyoshi Harada conceitua faturamento como:

“Faturamento é o ato de faturar podendo, significar também, 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. É nesse sentido que deve ser entendida a palavra faturamento utilizada pelo texto constitucional.” (HARADA, 2000.)

E, para Roque Antonio Carrazza, faturamento conceitua-se da seguinte forma:

“O faturamento (que etimologicamente, advém de fatura) corresponde em última análise, ao somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. Faturar, pois, é obter receita bruta proveniente da venda de mercadorias, ou, em contrapartida econômica, auferida como riqueza própria, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas.” (CARRAZZA, 2006)

Portanto, o faturamento é tido como a contrapartida econômica, auferida, como riqueza própria, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas. Ou seja, ele corresponde ao somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte, consistente na receita bruta oriunda da venda de mercadorias ou de prestação de serviços.

Faturamento é conceito indissociável da atividade de vender mercadorias ou serviços, por força da legislação comercial em vigor. Ricardo Mariz de Oliveira, ainda a respeito do conceito de faturamento, aduz que:

"(...) faturamento consiste no ato de extrair faturas, sendo estas os documentos que refletem vendas mercantis ou serviços prestados, e compreendendo o próprio montante das receitas geradas por essas operações." (Repertório IOB de Jurisprudência. n° 21/93, página 429)

Estas são corretas noções de fatura enquanto documento que expressa a venda mercantil, ou a prestação de serviços, é o que se depreende do artigo 1º da Lei 5.474/68:

"Art. 1º - Em todo o contrato de compra e venda mercantil entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 dias, contados da data da entrega ou despacho das mercadorias, o vendedor extrairá a respectiva fatura para apresentação ao comprador.

"Parágrafo 1º: - 1 A fatura discriminará as mercadorias vendidas ou, quando convier ao vendedor, indicará somente os números e valores das notas parciais expedidas por ocasião das vendas, despachos ou entregas das mercadorias."

Neste sentido, faturamento é conceito que reclama a presença ou da prestação de serviços ou de venda de mercadoria.

Essa acepção de “faturamento” foi construída a partir do art. 187, I, da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), que o previu como “*receita bruta das vendas e serviços*”.

*Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:
I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;*

Sendo assim, ao analisar a legislação e a doutrina acerca do assunto, percebe-se que ambas são claras ao conceber “faturamento” como a parcela percebida com a operação mercantil ou similar, que diz respeito à riqueza própria, não restando dúvidas de que esse foi o conceito encampado pela Constituição, e que, portanto, deve ser respeitado pelo legislador ordinário.

Confirmando tudo o que aqui se expôs, o Supremo Tribunal Federal, de longa data, pacificou entendimento no sentido de que o conceito de “faturamento” deve ser entendido como produto da venda de mercadorias e de serviços, ou seja, como resultado de operações praticadas pelas empresas.

O ministro Marco Aurélio, proferiu no RE 240.785 MG o seguinte conceito de faturamento:

“O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede a venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta (BRASIL, 2010c).”

3.2 Receita

Assim como o faturamento, o conceito de receita pode ser definido como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

São esses os ensinamentos de Geraldo Ataliba, a ver:

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo”. (Estudos e Pareceres de Direito Tributário”, vol. 1/88, 1978, RT)

Em igual sentido, Ricardo Mariz De Oliveira leciona que:

“As receitas são sempre novos elementos que se agregam ao conjunto patrimonial, ou melhor, são acréscimos de direitos ao patrimônio”, constituindo, por isso mesmo, “um ‘plus jurídico’”, sendo relevante destacar, por essencial, que “receita é um tipo de ingresso ou entrada no patrimônio da pessoa distinto de outros ingressos ou entradas, embora guarde com todos eles um elemento comum, que é o de se tratar da adição de um novo direito à universalidade de direitos e obrigações que compõem esse patrimônio. Isso significa que toda receita é um ‘plus jurídico’, mas nem todo ‘plus jurídico’ é receita (...)”. (Fundamentos do Imposto de Renda”, p. 83, item n. II.2, 2008, Quartier Latin.)

Segue também, as valiosas conclusões de José Antônio Minatel sobre o conceito de “receita”:

“(...) nem todo ingresso tem natureza de receita, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de ‘definitividade’ da quantia ingressada, o que não acontece com valores só

transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea obrigação de igual grandeza. (...).

A definitividade do ingresso, aqui registrada como imprescindível para identificar a existência de 'receita', não se refere ao tempo de permanência no patrimônio da pessoa jurídica. Tem a ver com a 'titularidade e disponibilidade' dos valores ingressados, aferidas pelo título jurídico que acoberta a respectiva operação, ou seja, ingresso definitivo é aquele que adentra o patrimônio do vendedor em contrapartida da mercadoria transferida ao comprador (...), conferindo aos beneficiários remunerados a disponibilidade plena dos valores ingressados, sem qualquer outra condição que possa vincular a eficácia das operações.

Portanto, só se pode falar em 'receita' diante de ingresso a título definitivo no patrimônio da pessoa jurídica, em regra proveniente do esforço pelo exercício da sua específica atividade operacional (...). Portanto, 'receita' é ingresso qualificado pela sua origem, caracterizando a entrada definitiva de recursos que, ao mesmo tempo, remuneram e são provenientes do exercício da atividade empresarial (...).” (Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação”, p. 100/102, item n. 4, 2005, MP Editora.)

Desta feita, verifica-se que não se pode qualificar qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração de ao menos 02 (dois) elementos essenciais, quais sejam, (i) que a incorporação dos valores faça-se positivamente; e (ii) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

Com o advento da Emenda Constitucional n° 20, de 1998 fica claro que receita e faturamento são conceitos totalmente diferentes entre si e, a fixação dos conceitos de faturamento e de receita ocorrem como espécies de ingresso 'definitivo' no

patrimônio do contribuinte, por fim, resta incontroverso que tanto a lei quanto a jurisprudência já definiram muito precisamente os conceitos de “faturamento” e “receita”.

4. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS

Como se viu nas linhas acima, os valores incluídos na base de cálculo das contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita devem envolver riqueza própria para que sejam adequados à dicção constitucional.

Dessa feita, havendo entendimento consolidado no sentido de que faturamento e receita são expressões que quantificam o resultado das atividades econômicas dos contribuintes, abrangendo aquilo que se agrega definitivamente ao seu patrimônio, qualquer ingresso que não seja nem resultado dessas atividades nem se agregue de modo definitivo ao referido patrimônio em tese não pode ser incluído no conceito de receita ou faturamento.

Fato é que, quem exerce a atividade econômica geradora de receita ou faturamento é a empresa, não o Estado. Pois bem, o fato gerador das contribuições sociais em comento não consiste em uma atividade estatal, mas sim em um comportamento do particular, no desenvolver de suas atividades econômicas.

Conforme as lições do professor Humberto Ávila, em parecer sobre o assunto, essa constatação revela algo de mais absoluta importância, qual seja, o fato gerador das contribuições não é a receita ou o faturamento. A receita ou o faturamento é a sua base de cálculo. O seu fato gerador corresponde às “operações ou atividades econômicas das empresas” das quais decorra a obtenção do faturamento ou da receita.

Dessa forma, se a hipótese de incidência das contribuições corresponde às operações ou atividades econômicas das empresas geradoras da receita ou do faturamento, é evidente que os valores recolhidos em razão da incidência do ICMS não podem compor a sua base de cálculo.

O ICMS por sua regra matriz, é um imposto indireto, onde a pessoa jurídica é mera repassadora da receita pública, caracterizando-se como “contribuinte de direito”, por recolher a exação que foi embutida no preço das mercadorias aos cofres estaduais. Portanto, sua inclusão na base de cálculo das contribuições de que tratam

as Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e, 10.833, de 29 de dezembro de 2003 não é cabível, sob pena de aumento indevido e inconstitucional da carga tributária.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza leciona que:

“O punctum saliens é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

(...)

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil e que tem competência para instituí-lo (cf. art. 155, II, da CF). (2012, p. 666-667.)

No mesmo sentido, Humberto Ávila acentua que:

(...) o Supremo Tribunal Federal reconhece a obrigatoriedade de que os valores incluídos na base de cálculo das contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita envolvam ‘riqueza própria’ para que se entendam como adequados à dicção constitucional. A obrigatoriedade de que a receita bruta seja definida como o ‘ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições’, é reiterada na jurisprudência desta E. Corte. Sendo assim, evidente que os valores correspondentes ao ICMS, vinculados a um ‘ônus fiscal’, por não corresponderem ao

produto da venda de bens e da prestação de serviços resultantes das atividades operacionais da empresa que se integram ao seu patrimônio, não se enquadram no conceito de receita ou de faturamento.

(...)

3.5 Excluir da base de cálculo das contribuições aquilo que é cobrado a título de IPI, mas não aquilo que advém do ICMS, apenas porque a técnica de cobrança desses tributos é diferente, é inverter a ordem das coisas, interpretando a Constituição com base na legislação, e não a legislação com base na Constituição. É simplesmente interpretar o ordenamento jurídico de cabeça para baixo.

3.6 Todas as considerações feitas até o presente momento demonstram que a interpretação adotada no acórdão recorrido, no sentido de incluir na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita o ICMS, é totalmente equivocada, na medida em que ela: (i) promove uma leitura parcial da Constituição; (ii) fundamenta-se em meros fragmentos normativos que regem a matéria; (iii) desconsidera os princípios que devem orientar a interpretação da regra de competência, especialmente os que fixam o critério (a equidade), o pressuposto (a solidariedade social) e a finalidade do financiamento da seguridade social (a justiça social); e (iv) confunde o fato gerador das mencionadas contribuições (prática de atividades econômicas pela empresa) com a sua base de cálculo (a receita ou o faturamento).”

Portanto, conclui-se pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das Contribuições para o Pis/Pasep e a Cofins, o que se alinha com o entendimento proferido pelo STF em março de 2017, no RE 574.706 sob efeito repetitivo e que será tratado no próximo tópico.

5. ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706/PR

A discussão acerca da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS é antiga, sendo que no RE 240.785/MG protocolado em 1998, e com trânsito em julgado em março de 2015 o Superior Tribunal Federal deu seu entendimento de que o ICMS não deveria compor a base de cálculo das contribuições em comento.

Este Recurso Extraordinário, como todos os julgados do STF, criou precedente jurisprudencial, mas somente surtiu efeitos às partes litigantes no caso.

Isto porque, foi com a Emenda Constitucional nº 45 em 2004 que se instituiu a possibilidade de atribuir os efeitos de repercussão geral a um caso a ser julgado pelo STF, com o objetivo de vincular todos os demais casos em litígio que versem sobre o mesmo tema, solucionando-os conforme entendimento do Superior Tribunal Federal, em respeito ao princípio da isonomia.

Neste sentido, para analisar os impactos sociais do entendimento jurisprudencial que vinha sendo instituído pelo STF acerca do tema, foi escolhido o RE 574.706/PR para ser julgado com repercussão geral pela corte suprema.

No julgado em apreço o contribuinte alega que o ICMS não configura faturamento, entendimento este compartilhado neste trabalho, e mais uma vez o STF julgou pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do Pis/Cofins, porém agora com repercussão geral.

Segue ementa do julgado com relatoria da Ministra Cármen Lúcia:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou

serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

A Ministra relatora em seu voto no julgamento do RE apresentou argumentos favoráveis ao contribuinte ao afirmar que o ICMS não compõe o faturamento das empresas, pois não há de se falar em faturamento de ICMS uma vez que este apenas transita no caixa da pessoa jurídica, mas não de forma permanente. Para ela, o ICMS não compõe patrimônio da empresa uma vez que este se destina aos cofres públicos estaduais.

Já a Ministra Rosa Weber defendeu que o conceito de receita tributário não encontra relação com o conceito de receita contábil. Para justificar seu entendimento a Ministra ressalta o trecho do art. 1 das Leis 10.637 e 10.833 onde destaca-se que o Pis e Cofins incidem sobre o total das receitas, “*independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*”

O Ministro Luiz Fux afirmou em seu voto que o ICMS, quando em Substituição Tributária, não é base de cálculo das mencionadas contribuições, uma vez que o ICMS é integralmente transferido aos Estados.

Ricardo Lewandowski citou o argumento apresentado pelo Ministro Marco Aurélio em no julgamento do RE 240.785:

“O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.”

O Ministro Marco Aurélio de Mello afirmou que o ICMS não pode ser classificado como faturamento por ser devido e transferido ao Estado pelo contribuinte.

Por último, o Ministro Celso de Mello manteve em seu voto o entendimento dos demais ministros que votaram a favor do contribuinte, entendendo que o ICMS, enquanto imposto que é repassado ao Estado pelo contribuinte não deve compor a base de cálculo das contribuições para o Pis e a Cofins, uma vez que a base de cálculo destas é o faturamento, e o ICMS não tem cabimento em tal conceito. Foram as palavras do Ministro:

“o valor pertinente ao ICMS é repassado ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular a empresa, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença, por direito próprio, à empresa contribuinte.”

Portanto, podemos dizer que o entendimento no caso foi unânime entre os ministros, não deixando dúvidas de que, base de cálculo de Pis/Cofins é o faturamento da empresa, que por sua vez significa dizer dos valores que entram em caixa e ali permanecem, não cabendo neste conceito o ICMS, pois este é tributo destinado à arrecadação aos cofres públicos, que apenas trãsita no caixa do contribuinte.

Ainda, ao que diz respeito à decisão proferida no RE 574.706 a União, por meio da PGFN, apresentou Embargos de Declaração em outubro de 2017 objetivando alterações na decisão proferida e a modulação de seus efeitos.

Segundo a União, a decisão proferida pelo Supremo foi gravada de contradição, obscuridade, erro material e omissão.

Os Embargos iniciam-se destacando a ocorrência de erro material e omissão na decisão do STF. O erro material alegado ocorre tecnicamente devido à interpretação equivocada do conteúdo do art. 187 da Lei 6.404/76, bem como o disposto no art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77, que possuem a seguinte redação:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia;

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes;

*IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.*

Conforme entendimento da União, explicitado nos Embargos, segundo as normas acima descritas a receita líquida é resultado da exclusão dos tributos incidentes sobre a receita bruta, e no caso do RE 574.706 o STF teria mal interpretado os dois conceitos, eis trecho dos Embargos:

“No entanto, cumpre destacar que há um equívoco evidente em tal linha de argumentação: o mencionado dispositivo legal não estabelece qualquer conceito para receita bruta. Apenas disciplina que, na demonstração do resultado do exercício, deverá estar descrita a “receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos”. A assertiva, simplesmente, permite concluir que tais expressões se referem a grandezas diferentes, mas não afirma que uma não esteja contida na outra.”

Com relação à omissão, a União reclama que os votos vencedores não consideraram os RE 212.209 e RE 582.461-RG pois estes vão em desconformidade da tese que foi firmada pelo RE 574.706, uma vez que citados julgados entenderam pela inclusão do ICMS na base de cálculo do Pis/Cofins, causando controvérsia com o presente julgado.

“É que, no presente julgamento considerou-se que não se incluem na base de cálculo do PIS e da COFINS as quantias devidas pelo contribuinte resultantes da incidência do ICMS. Por outro lado, naqueles outros considerou-se que se inclui na base de cálculo do ICMS, o próprio ICMS, antes mesmo da nova alínea i, art. 155, §2º, XII, da Constituição, produto da EC 33/01, a qual, aliás, tornou expressa tal forma de incidência por dentro apenas para o caso de importação.”

Já a contradição levantada pela União é a seguinte:

“Ponto relevante para a corrente majoritária no presente julgamento foram as lições de Aliomar Baleeiro, sobre receita pública, e de Ricardo Mariz de Oliveira, sobre receita, inúmeras vezes citadas nos votos vencedores. É relevante considerar que, no que tange aos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, há limites impostos pelo alcance do que alise expôs, pelo ordenamento jurídico vigente e pela jurisprudência do STF que devem ser considerados. Já a teoria exposta por Ricardo Mariz de Oliveira também traz ressalvas relevantes, que devem ser analisadas por essa Corte, ao ensejo do julgamento do presente feito. Indispensável, então, breve análise do tema.”

A União alega que os votos vencedores, ao usar as lições de Aliomar Baleeiro e Ricardo Mariz de Oliveira ignorou os limites expressos pelos próprios autores, as alterações ocorridas no direito, as diferenças em relação às receitas privadas e a

necessidade de compatibilidade entre a decisão a ser proferida pelo STF e a jurisprudência do próprio Supremo.

Alega-se ainda, nos Embargos de Declaração, que houve obscuridade com relação ao ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições, não restando claro qual parcela do ICMS deve ser excluída, se é o ICMS efetivamente recolhido aos cofres públicos estaduais ou aquele destacado nas notas fiscais de venda.

E, por fim, a União requer a modulação dos efeitos da decisão sob a alegação de impacto financeiro e orçamentário, transferências aleatórias de riqueza social e dificuldades operacionais para aplicação retroativa do entendimento.

“Isto posto, vem a União reiterar o pedido de modulação dos efeitos da presente decisão, uma vez que, consoante restou definido no acórdão embargado, o debate sobre a matéria foi diferido para o momento da análise da apreciação dos presentes embargos de declaração. No caso, julga a União que a presente decisão, dado seu inequívoco impacto e abrangência, só deve produzir efeitos gerais, após o julgamento dos presentes Embargos de Declaração e da definição de todas as questões pendentes, supra expostas.”

A Ministra Carmen Lúcia pronunciou-se em julho de 2019 liberando para julgamento estes Embargos de Declaração, que posteriormente foi agendado para julgamento no dia 04/12/19. No entanto, ao tempo de redação deste trabalho os mesmos foram retirados da pauta de julgamento, suspensos por tempo indeterminado devido à pandemia de COVID-19.

Acredita-se que os argumentos apresentados pela União nos Embargos não prosperarão. Somente em relação à modulação de efeitos que se vier ocorrer, espera-se que a restrição dos efeitos do Acórdão do STF apenas em relação à aqueles contribuintes que não ajuizaram as ações e, com relação à obscuridade, embora a Receita Federal do Brasil tenha emitido a COSIT 13/2018 que da interpretação restritiva, informando que o ICMS a ser excluído da base de cálculo é aquele efetivamente pago, acredita-se que, o STF deixará essa questão para o STJ resolver.

6. CONCLUSÃO

Esta monografia se dispôs a analisar o entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca do tema da Exclusão do ICMS da base de Cálculo do Pis/Cofins., através da abordagem de conceitos básicos de Direito Tributário e suas interpretações doutrinárias e jurisprudenciais.

Após é feita uma análise do RE 574.706, julgado de extrema relevância no ano de 2017 e que ainda traz grandes repercussões tanto para aqueles que acionaram o judiciário para valer de seu direito de deixar de compor a base de cálculo do Pis/Cofins com o ICMS e para a própria União, que vê diariamente o reflexo econômico que tal tese tributária gerou em seus cofres.

Por fim analisa-se os Embargos de Declaração interpostos pela União no presente caso, cujo objetivo é claramente no sentido de modular os efeitos do RE e tentar minimizar o rombo aos cofres públicos que foi gerado decorrente de compensações advindas da exclusão do ICMS da base de cálculo do Pis/Cofins.

Em suma, buscou-se com este trabalho, reforçar, de forma didática o que foi julgado pelo STF, pois entendeu-se que, este é um dos melhores exemplos de como funcionam as teses tributárias, no sentido de trazer a melhor interpretação da Lei, pró contribuinte, e como tais teses podem ajudar as empresas a se manterem no mercado.

BIBLIOGRAFIA

Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>> Acesso em 15 set. 2018

CÓDIGO DE TRIBUTÁRIO NACIONAL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 15 set. 2018

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 13 set. 2018

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário,** 20. ed. Saraiva, 2018

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Sinopses Jurídicas. Direito Tributário,** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2011

Sabbag, Eduardo. **Manual de direito tributário,** 8. ed. – São Paulo : Saraiva, 2016

Sabbag, Eduardo. **Direito Tributário I. Coleção Saberes do Direito** – São Paulo: Saraiva, 2012

CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e Prática do Direito Tributário** – 3. Ed – São Paulo, 2012

Solução de Consulta – COSIT nº 13/2018 – Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>> . Acesso em: 21 fev. 2019

GRUPENMACHER, Betina. **O imbróglio da exclusão do ICMS da base de cálculo do Pis e da Cofins** – Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/o-imbroglio-da-exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins/>>. Acesso em: 2 nov. 2019