



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

EDUARDO GUERT SENA DE MORAIS

**A EXCLUSÃO DO ICMS-ST DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS:  
análise à luz da jurisprudência pátria, em especial o recurso extraordinário de n.º  
574.706/PR (tema de repercussão geral de n.º 69).**

Recife

2022

EDUARDO GUERT SENA DE MORAIS

**A EXCLUSÃO DO ICMS-ST DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS:  
análise à luz da jurisprudência pátria, em especial o recurso extraordinário de n.º  
574.706/PR (tema de repercussão geral de n.º 69).**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para conclusão do Curso de Bacharelado em Direito pela Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco.

**Área de Conhecimento:** Direito Tributário.

**Orientadora:** Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues.

Recife

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Morais, Eduardo Guert Sena de.

A EXCLUSÃO DO ICMS-ST DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA  
COFINS: análise à luz da jurisprudência pátria, em especial o recurso  
extraordinário de n.º 574.706/PR (tema de repercussão geral de n.º 69) /  
Eduardo Guert Sena de Moraes. - Recife, 2022.

84 p., tab.

Orientador(a): Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues  
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de  
Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2022.

1. tributo. 2. base de cálculo. 3. receita. 4. faturamento. 5. exclusão. I.  
Rodrigues, Tereza Cristina Tarragô Souza. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

**EDUARDO GUERT SENA DE MORAIS**

**A EXCLUSÃO DO ICMS-ST DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS:  
análise à luz da jurisprudência pátria, em especial o recurso extraordinário de n.º  
574.706/PR (tema de repercussão geral de n.º 69).**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como  
requisito parcial para conclusão do Curso de  
Bacharelado em Direito pela Faculdade de Direito  
do Recife da Universidade Federal de Pernambuco.

**Data de Aprovação:** 19/10/2022.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profa. Dra. Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues (Orientador)

---

Prof. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva (Examinador Interno)

---

Prof. Me. Joaquim Lustosa Filho (Examinador Interno)

## DEDICATÓRIA

Dedico aos meus pais: Margareth Sena e Emilson Moraes, por terem sido minha base e por tudo o que fizeram por mim.

Aos meus amigos, em especial Amanda Moura, Ana Beatriz Fontes e Manu Amorim, pelo apoio dado nos momentos difíceis da faculdade e da vida.

E a Morgana Santos, pelo companheirismo em todos esses anos, por compartilhar comigo as alegrias e dores, pelas críticas e incentivos, por crescer comigo e por me inspirar a ser melhor.

## RESUMO

O presente trabalho pretende estudar os conceitos de tributo, receita e faturamento, buscando compreender sua abrangência e como são tratados pelos mais diferentes pontos de vista da jurisprudência e doutrina, e se aprofundar nos aspectos de incidência, fato gerador e formação de base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), afim de, ao final, analisar a legalidade da incidência dessas contribuições sociais sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), em especial no regime da Substituição Tributária (ST), a fim de verificar a possibilidade da exclusão dessas contribuições sobre o imposto nos tribunais regionais federais e superiores brasileiros.

**Palavras-Chave:** tributo; base de cálculo; receita; faturamento; exclusão.

## **ABSTRACT**

The present work intends to study the concept of tax, revenue and billing, seeking to understand its scope and how they are treated by the most different points of view of jurisprudence and doctrine and to deepen in the aspects of incidence, taxable events and formation of calculation basis of the contributions to the Programa de Integração Social (PIS) and the Financiamento da Seguridade Social (COFINS), in order to, at the end, analyze the legality of the incidence of those social contributions on the Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), especially on the substitution in the responsibility of paying taxes regime, and verify the possibility of exclusion of these contributions from this tax in the brazilian federal, superior and supreme courts.

**Keywords:** tax; calculation basis; revenue; billing; exclusion.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Cadeia de circulação de mercadoria.....	33
Tabela 2 - Apuração e recolhimento do ICMS.....	33
Tabela 3 - Cadeia de circulação de mercadoria no regime da substituição tributária (MVA) .	37
Tabela 4 - Cálculo do MVA e da BC do ICMS-ST.....	37
Tabela 5 - Apuração e recolhimento do ICMS com operações no regime da substituição tributária .....	38
Tabela 6 - Apuração do PIS e da COFINS sem exclusão do ICMS.....	39
Tabela 7 - Apuração do PIS e da COFINS com exclusão do ICMS .....	40
Tabela 8 - Inclinação das decisões do ano de 2022 por turma no TRF-5.....	56
Tabela 9 - Quadro de decisões pesquisadas ao todo por tribunal.....	57

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Apelação Cível
AgInt	Agravo Interno
ApelRemNec	Apelação / Remessa Necessária
BC	Base de Cálculo
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CST	Código da Situação Tributária
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
EFD	Escrituração Fiscal Digital
Finsocial	Fundo de Investimento Social
IBDT	Instituto Brasileiro de Direito Tributário
IBET	Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ICMS-ST	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação no regime da Substituição Tributária
IN	Instrução Normativa
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPi	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
JF	Justiça Federal
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
MPF	Ministério Público Federal
MVA	Margem de Valor Agregado
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
NF	Nota Fiscal

NFC-e	Nota Fiscal do Consumidor eletrônica
NF-e	Nota Fiscal eletrônica
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Inclusão Social
PJ	Pessoa Jurídica
PMPF	Preço Médio Ponderado a Consumidor Final
PUC/SP	Pontífice Universidade Católica de São Paulo
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
SENAT	Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SEST	Serviço Social do Transporte
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
ST	Substituição Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal
TRF-5	Tribunal Regional Federal da 5ª Região
USP	Universidade de São Paulo

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>2 ASPECTOS GERAIS DOS TRIBUTOS.....</b>	<b>14</b>
2.1 O QUE SÃO TRIBUTOS, SEU CONCEITO E ESPÉCIES .....	14
2.1.1 Noção geral.....	14
2.1.2 O conceito de tributo .....	14
2.1.3 Espécies de tributo.....	15
2.1.3.1 Impostos .....	16
2.1.3.2 Taxas.....	16
2.1.3.3 Contribuições de melhoria.....	16
2.1.3.4 Empréstimo compulsório.....	16
2.1.3.5 Contribuições especiais .....	17
2.2 O PIS/PASEP E A COFINS.....	19
2.2.1 Contribuições sociais para o custeio da seguridade social.....	19
2.2.2 Características das contribuições sociais para o custeio da seguridade social .....	20
2.2.3 Breve histórico do PIS/PASEP e da COFINS.....	20
2.2.4 Visão geral do PIS e da COFINS .....	22
2.2.5 Regimes cumulativo e não cumulativo .....	24
2.2.6 Os conceitos de faturamento e receita bruta.....	25
2.3 O ICMS E O REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA .....	31
2.3.1 Conceitos essenciais do ICMS .....	31
2.3.2 O regime da substituição tributária.....	34
<b>3 A EXCLUSÃO DO ICMS-ST DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS .</b>	<b>39</b>
3.1 O CASO DO ICMS .....	39
3.1.1 O tema n.º 69 de repercussão geral - RE 574.706/PR.....	40
3.1.2 O conceito de faturamento e receita no STF .....	41
3.2 O CASO DO ICMS-ST .....	43
3.2.1 A lide nos tribunais superiores .....	45
3.2.1.1 Julgamento no STF.....	45
3.2.1.2 Julgamento no STJ .....	46
3.2.2 Os possíveis efeitos da tese de exclusão do ICMS-ST.....	49
<b>4 PESQUISA JURISPRUDENCIAL .....</b>	<b>52</b>
4.1 BREVE EXPOSIÇÃO E ANÁLISE DOS JULGADOS .....	52

<b>4.1.1 Análise dos processos no TRF da 5ª Região .....</b>	<b>52</b>
<b>4.1.2 Análise dos processos nos TRFs das demais regiões .....</b>	<b>56</b>
4.1.2.1 O TRF da 1ª Região.....	57
4.1.2.2 O TRF da 2ª Região.....	58
4.1.2.3 O TRF da 3ª Região.....	59
4.1.2.4 O TRF da 4ª Região.....	60
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>62</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>63</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Programa de Inclusão Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são contribuições sociais federais, cuja prestação é mensal, incidentes sobre a receita bruta ou faturamento (a depender do regime) e cujo objetivo é financiar a seguridade social.

O PIS/PASEP e a COFINS foram criados pela Lei Complementar (LC) n.º 70/91 e recepcionados pela Constituição Federal (CF) de 1988, que os instituiu em seu art. 239, tendo sido inicialmente regulados pelas Leis ns.º 9.715/98 e 9.718/98 e, posteriormente, por muitas outras Leis, Decretos, Instruções Normativas (IN), Medidas Provisórias, Portarias e outros atos.

Toda pessoa jurídica (PJ), de direito público interno e de direito privado, é obrigada a contribuir com o PIS/PASEP (chamando somente como PIS) e com a COFINS, por força do art. 2º, da Lei 9.715/98. Para as pessoas jurídicas de direito privado, o inciso I (desse mesmo dispositivo) determina que serão apurados com base no faturamento do mês, e, para as pessoas jurídicas de direito público interno, o inciso III, do art. supramencionado, estabelece que serão apurados com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Essas contribuições, por serem vastamente disciplinadas, possuem regras que contemplam diferentes casos, mas, de forma geral, são divididas entre dois regimes de apuração, o cumulativo e o não cumulativo.

No regime cumulativo, elas são cobradas em cada etapas da cadeia de produção e de consumo, do fabricante/produtor ao o comerciante. Nessa hipótese, as mesmas possuem uma alíquota menor, a fim de evitar a tributação confiscatória<sup>1</sup>.

No regime não cumulativo, elas ainda serão cobradas em cada etapa da cadeia de produção e de consumo, entretanto, os participantes da cadeia poderão se aproveitar de certos créditos que representam os valores das contribuições que já foram pagos na etapa anterior. Nessa modalidade, por haver a possibilidade de compensação, as alíquotas são maiores.

Essas contribuições são calculadas sobre o faturamento ou receita das empresas, pelo resultado das vendas de mercadorias e prestação de serviços, em geral. Ocorre que no cálculo é utilizado todo o valor das operações de venda de mercadorias, nele incidente outros tributos, como o ICMS e o ICMS-ST (dentre outros).

---

<sup>1</sup> É confiscatório o tributo que seja majorado de tal forma que inviabilize, por si só, o uso ou gozo de alguma faculdade da pessoa, como o direito de adquirir bens. O ordenamento pátrio proíbe a instituição de tributos confiscatórios pela vedação expressa da CF/88, em seu art. 150, IV (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o Recurso Extraordinário (RE) de n.º 574.706/PR (Tema de Repercussão Geral de n.º 69), em 15 de março de 2017, fixou a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo (BC) para fins de incidência do PIS e da COFINS, porque não são faturamento das pessoas jurídicas, mas apenas um repasse de verbas (do consumidor final ao Estado).

Tal decisão permitiu que fosse feita a apuração e a restituição das contribuições de PIS e COFINS pagas a maior.

Entretanto, ao concluir o julgamento, o STF confirmou a exclusão apenas do ICMS, não se referindo a nenhum outro tributo, por mais similar que fosse. Assim, restou indeterminado o destino da exclusão de tributos como o ICMS-ST e o ISS, por exemplo, das bases de cálculo do PIS e da COFINS, o que tem causado discussões e divergências nos tribunais do país.

Nesse âmbito, pretende-se verificar, no presente trabalho de conclusão de curso, a possibilidade da exclusão do ICMS-ST da base de cálculo das contribuições supracitadas, à luz da jurisprudência pátria.

Sendo assim, para alcançar esse objetivo, o presente trabalho se propõe a estudar os conceitos estruturais do PIS, da COFINS, do ICMS e do regime de substituição tributária; a definição de faturamento e de receita; a jurisprudência formada após o julgamento dos Embargos de Declaração (ED) no RE n.º 574.706/PR; e a jurisprudência em geral do STF, do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e dos Tribunais Regionais Federais (TRFs), com especial enfoque no TRF da 5ª Região (TRF-5), a respeito da exclusão do ICMS-ST das bases de cálculo do PIS e da COFINS.

## 2 ASPECTOS GERAIS DOS TRIBUTOS

### 2.1 O QUE SÃO TRIBUTOS, SEU CONCEITO E ESPÉCIES

#### 2.1.1 Noção geral

O tributo, em sua origem mais primitiva, é a expressão do custo de manutenção do Estado em seu normal funcionamento, pois, por não exercer nenhuma atividade financeira específica, o Estado o tem como fonte de renda primária.

Nesse sentido, o ilustre professor Aliomar Baleeiro pontua que

para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais [...] a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. (BALEIRO, 1990, p. 115 apud PAULSEN, 2019, p. 19).

Além disso, os tributos são fonte de custeio para o exercício dos direitos fundamentais, pois, como ensina o professor José Casalta Nabais, estes exigem um suporte financeiro<sup>2</sup>, de modo que os custos financeiros públicos, em sentido estrito, são concretizados no dever de pagar impostos (2003, p. 7). Isso porque a proteção dos direitos fundamentais depende de uma atuação do Estado.

Os tributos nada mais são, portanto, do que a materialização da principal fonte de sustento do Estado, para que o mesmo possa manter as atividades públicas.

Oportuno pontuar que a arrecadação de verbas estatal não é feita somente por meio do recolhimento dos tributos, mas também pela da coleta de aluguéis de bens públicos, do recebimento de indenizações, da venda de títulos do Tesouro Nacional (BRASIL, [2021?]a), dentre outros. Mesmo assim a tributação é a segunda maior (BRASIL, [2021?]b) forma de coleta de recursos para os cofres públicos<sup>3</sup>, perdendo apenas para as operações de crédito<sup>4</sup>.

#### 2.1.2 O conceito de tributo

---

<sup>2</sup> “Ora bem, num estado de direito democrático, como são ou pretendem ser presentemente os estados actuais, podemos dizer que encontramos basicamente três tipos de custos *lato sensu* que o suportam. Efectivamente aí encontramos custos ligados à própria existência e sobrevivência do estado, que se apresentam materializados no dever de defesa da pátria, integre este ou não um específico dever de defesa militar. Aí encontramos custos ligados ao funcionamento democrático do estado, que estão substanciados nos deveres de votar, seja de votar na eleição de representantes, seja de votar diretamente questões submetidas a referendo. E aí encontramos, enfim, custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos concretizados portanto no dever de pagar impostos.” (NABAIS, 2003, p. 7).

<sup>3</sup> Em 2020, o Governo brasileiro arrecadou R\$ 1.284.410.730.544,96 provenientes de impostos, taxas, contribuições e contribuições de melhorias, segundo pesquisa realizada no Portal da Transparência, enquanto que obteve R\$ 1.669.143.088.768,64 oriundos de operações de crédito. (BRASIL, [2021?]c).

<sup>4</sup> “Operações de crédito: são os ingressos provenientes da contratação de empréstimos e financiamentos obtidos junto a entidades estatais ou privadas, internas ou externas.”. (SÃO PAULO, [2013?]).

O professor Paulo Ayres Barreto, fazendo referência ao ilustre Paulo de Barros Carvalho, em sua pesquisa, afirma que este identificou seis diferentes sentidos que a palavra “tributo” pode conter, a depender do contexto:

a) “tributo” como quantia em dinheiro; b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária; e) “tributo” tributo como norma jurídica tributária; e f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica. (CARVALHO, 2005, p. 19 apud BARRETO, 2020, p. 36).

Contudo, no ordenamento brasileiro o conceito de tributo é determinado pela Constituição Federal, segundo o professor Leandro Paulsen, como sendo uma

prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público. (PAULSEN, 2019, p. 42-43).

Essa concepção está expressa no art. 3º, do Código Tributário Nacional (CTN) (Lei n.º 5.172/66): “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.” (BRASIL, 1966).

Tal conceito atribui determinadas características aos tributos, quais sejam: é uma prestação pecuniária – é feita em moeda ou algo que tenha valor monetário; é compulsório – independe das vontades das pessoas; não constitui sanção de ato ilícito – seu caráter é sempre fiscal<sup>5</sup> ou extrafiscal<sup>6</sup>, nunca punitivo; decorre exclusivamente de lei – e só por ela pode ser instituído; e é cobrado por atividade administrativa plenamente vinculada – é uma atividade de caráter exclusivamente público/administrativo “que envolve fiscalização, imposição de multas e restrição a direitos” (PAULSEN, 2019, p. 45), sendo precisamente um ato vinculado das autoridades fiscais tributárias.

### 2.1.3 Espécies de tributo

A CF instituiu cinco distintos tipos de tributos, cada um com suas características próprias e um regime jurídico específico. Estes cinco tipos são os impostos (arts. 145, I, e 153 a 156, da CF/88), as taxas (arts. 145, II, e 150, V, da CF/88), as contribuições de melhoria (art.

---

<sup>5</sup> Com fim de arrecadar dinheiro aos cofres públicos.

<sup>6</sup> Cujos intuito é o de regular o mercado, aquecendo-o ou esfriando-o.

145, III, da CF/88), os empréstimos compulsórios (art. 148, da CF/88) e as contribuições especiais (arts. 149 e 195, da CF/88).

#### 2.1.3.1 Impostos

Os impostos são tributos cuja a incidência recai sobre a riqueza e, portanto, relacionam-se diretamente com a atividades geradoras de fortuna dos contribuintes. Como o professor Paulo de Barros Carvalho define, o imposto é “o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público” (CARVALHO, 2005, p. 36 apud BARRETO, 2020, p. 57). Além disso, sua receita não pode ser destinada ou vinculada a nenhum órgão, fundo ou despesa, por determinação expressa da CF, em seu art. 167, IV, com as únicas ressalvas contidas no próprio inciso<sup>7</sup>.

#### 2.1.3.2 Taxas

As taxas se destinam ao custeio direto de certas atividades empregadas pelo Estado ou em função do exercício regular do poder de polícia<sup>8</sup>. Com a ressalva de que tais atividades devem ser específicas e divisíveis às pessoas às quais dizem respeito, de acordo e na mesma medida em que o serviço por elas utilizado custou à entidade estatal.

#### 2.1.3.3 Contribuições de melhoria

As contribuições de melhoria incidem especificamente sobre a valorização imobiliária do imóvel de um particular decorrente direta e exclusivamente de uma obra pública, a fim de evitar o enriquecimento desmedido de algum ou de vários desses particulares afetados. Assim, os mesmos são chamados a contribuir com o custeio da obra que causou a valorização do imóvel, na medida do benefício obtido por cada um e no limite do custo total da obra.

#### 2.1.3.4 Empréstimo compulsório

---

<sup>7</sup> “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;” (BRASIL, 1988ª).

<sup>8</sup> “Art. 78º Considera-se poder de polícia atividade de administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos” (BRASIL, 1966).

O empréstimo compulsório é outro tributo também muito específico, de competência exclusiva da União, cuja finalidade é obter recursos diante de uma situação de calamidade, de guerra externa ou sua iminência ou para financiar investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Um traço marcante é que, além do evidente caráter emergencial, há a previsão de que ele será restituído aos contribuintes, findos os eventos que lhe justificaram.

#### 2.1.3.5 Contribuições especiais

Por fim, as contribuições especiais são tributos que se diferenciam dos demais pela sua finalidade específica, através da análise da atividade custeada e do grupo que é beneficiado por seus efeitos (a chamada referibilidade<sup>9</sup>), pois “pelo mero exame do critério material da regramatriz de incidência tributária, não há como se diferenciar as contribuições dos impostos” (BARRETO, 2020, p. 64). Nesse sentido, Geraldo Ataliba afirma que a contribuição é

o tributo que, no plano ideal das categorias científicas, tem hipótese de incidência diferente do imposto e da taxa, no sentido de que a materialidade de sua hipótese de incidência consiste numa atuação estatal mediata ou indiretamente referida ao obrigado (ATALIBA, 2001, p. 196-197 apud BARRETO, 2020, p. 65)

Elas são divididas em (1) contribuições sociais, (2) contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), (3) contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas e (4) contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, cada qual com uma finalidade específica que lhe identifica.

As contribuições sociais são aquelas “voltadas exclusivamente à atuação da União na área social” (PAULSEN, 2019, p. 61). Essas atuações, contudo, não são irrestritas, ao contrário, devem ser fundamentadas no que definiu a CF/88 sobre a atuação da União sobre a ordem social, no próprio título da Ordem Social<sup>10</sup> (Título VIII, da CF/88), dessa forma, as contribuições sociais podem ter a finalidade de financiar ações estatais no interesse de qualquer desses temas. Com base nisso, elas se dividem em “contribuições para a seguridade social” e “outras contribuições sociais”.

As CIDE são contribuições voltadas à intervenção estatal na economia, especialmente em determinados segmentos, seguindo os princípios<sup>11</sup> desenvolvidos pela CF no Título VII (Da

---

<sup>9</sup> A referibilidade é o nome que se dá à característica das contribuições de serem custeadas pelos participantes do grupo aos quais são destinadas. Atente-se que o contribuinte não necessariamente é beneficiado pelos efeitos da atividade estatal suportada pela contribuição, mas faz parte do grupo ao qual a atividade empregada se relaciona (PAULSEN, 2019, p. 61).

<sup>10</sup> O qual trata de temas como saúde, previdência social, assistência social, educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, inovação, comunicação social, entre outros.

<sup>11</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I -

Ordem Econômica e Financeira), a fim de manter o equilíbrio do mercado e corrigir certas falhas, de modo que a ação da União deve estar diretamente vinculada às diretrizes definidas<sup>12</sup>.

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, também chamadas de “contribuições profissionais ou corporativas” (PAULSEN, 2019, p. 67), são contribuições que podem ser instituídas a fim de organizar, regulamentar ou fiscalizar essas atividades profissionais (BARRETO, 2020, p. 107). No caso, o que ocorre é que as contribuições profissionais são revertidas às entidades criadas pela União que possuem o fim de assumir tais funções em prol das respectivas categorias profissionais ou econômicas, bem como de representar e defender seus interesses coletivos. Portanto, tais contribuições em geral se destinam aos conselhos de fiscalização profissional (PAULSEN, 2019, p. 67) e são rateadas pelos membros desses conselhos.

É como explica Roque Carrazza:

as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (contribuições corporativas), destinam-se a custear entidades (pessoas jurídicas de direito público ou privado) que têm por escopo fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses. (CARRAZZA, 2004, p. 212 apud BARRETO, 2020, p. 107).

Além dessas, também são contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas aquelas “vertidas para os novos serviços sociais autônomos que atendem a setores específico” (PAULSEN, 2019, p. 67), como é o caso das contribuições para o Serviço Social do Transporte (SEST) e para o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT).

Por fim, a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública<sup>13</sup> é uma contribuição *sui generis* e que causou grande discussão doutrinária e jurisprudencial a respeito

---

soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.” (BRASIL, 1988).

<sup>12</sup> “Essa intervenção deverá observar as diretrizes postas pela Constituição Federal no capítulo dedicado à ordem econômica, quais sejam: (i) respeito à livre-iniciativa (art. 170); (ii) preservação à livre-concorrência (art. 179, IV); (iii) planejamento indicativo para o setor privado (art. 174).” (BARRETO, 2020, p. 109-110).

<sup>13</sup> “Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.” (BRASIL, 1988).

de sua natureza<sup>14</sup>, mas cuja posição como contribuição e não como taxa foi consolidada pelas decisões do STF acerca do tema<sup>15</sup>. Essa contribuição tem como finalidade custear o serviço de iluminação pública<sup>16</sup>, das ruas e vias, que é fornecido pelos Municípios.

## 2.2 O PIS/PASEP E A COFINS

### 2.2.1 Contribuições sociais para o custeio da seguridade social

As contribuições sociais para o custeio da seguridade social são contribuições que tem o objetivo específico de arrecadar recursos para à seguridade social, que é formada pelo tripé: assistência social, previdência social e saúde.

Essas contribuições fomentam ações do Estado que visam assegurar a todos os trabalhadores e demais segurados condições de vida e de existência mínimas, bem como que tenham a intenção de diminuir as desigualdades sociais, através do auxílio dos membros desses grupos na doença, na velhice, na invalidez e no desemprego.

Elas são recolhidas pelos trabalhadores (empregados e autônomos), servidores públicos que ocupam cargos comissionados ou temporários ou de empregos públicos vinculados ao regime geral da previdência, e pelas empresas.

A vinculação das receitas arrecadadas por essas contribuições é uma característica essencial e um critério de validação delas, sendo destinadas exclusivamente a um orçamento específico ou fundo predeterminado<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> “Diversas foram as tentativas de se instituir taxa de iluminação pública. [...] O serviço de iluminação pública tem caráter geral, alcançando toda a coletividade. Não é específico, nem divisível. Não pode, assim, ser remunerado por taxa. Surge, então, a Emenda Constitucional 39/2002, com a pretensão de solucionar todas essas dificuldades mediante outorga de competência para instituir contribuição de iluminação pública. Tratando-se de contribuição, e não mais taxa, a mera existência e uma finalidade teria o condão de superar quaisquer empecilhos à instituição do tributo. Ocorre que, nas contribuições, deve haver, sempre, um nexo causal entre a finalidade e o grupo social que a persegue. Esse grupo não pode se confundir com toda a coletividade. [...] Nas contribuições, a identificação do grupo para o qual se volta a atividade estatal é fundamental. Esse grupo não pode se confundir com toda a coletividade. Se toda a coletividade é alcançada, o gasto é geral e, nos termos da partilha de competência constitucional, gastos gerais, inespecíficos, indivisíveis devem ser suportados pela arrecadação de impostos.” (BARRETO, 2020, p. 114-115).

<sup>15</sup> Súmula vinculante n.º 41: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.” (BRASIL, 2015c).

<sup>16</sup> “A competência é para a instituição de contribuição para o ‘custeio do serviço de iluminação pública’. Não se trata de fonte de recursos para investimentos, tampouco para o custeio do que não se constitua serviço de iluminação pública, ou seja, daquele prestado à população em caráter geral nos logradouros públicos.” (PAULSEN, 2019, p. 69).

<sup>17</sup> Criada pelo art. 76, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a desvinculação de receitas permite com que uma porcentagem da arrecadação seja destinada a outros fins: “Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.” (BRASIL, 1988).

Por suprirem serviços que são fornecidos a uma massa de cidadãos, é preciso haver uma arrecadação muito grande para que o Estado consiga suportar financeiramente os seus custos. Para esse fim, foram criadas quatro contribuições vinculadas à seguridade social, o PIS, o PASEP, a COFINS, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e as diversas contribuições sobre a folha de pagamento<sup>18</sup>.

Sendo assim, o PIS/PASEP e a COFINS são contribuições sociais “que se destinam, especificamente, ao custeio da seguridade social” e “servem como fomento aos deveres estatais ligados à previdência social, à assistência social e à saúde” (BARROS *et al.*, 2017, p. 37).

### **2.2.2 Características das contribuições sociais para o custeio da seguridade social**

O fato gerador dessas contribuições, na doutrina clássica, era entendido como algo relacionado a atuação do Estado diretamente referível ao contribuinte ou grupo a que pertence, tendo, assim a referibilidade como principal forma de caracterizar as contribuições e diferenciá-las das taxas (bem como dos impostos e demais tributos) (BARROS *et al.*, 2017, p. 48).

Contudo, a referibilidade não pode ser usada como seu único diferenciador, haja vista que na CF/88 elas passaram a ter também a característica da solidariedade<sup>19</sup>. É o que se percebe ao olhar o art. 195, da Carta Magna, “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos da lei”. Vê-se que toda a sociedade deve financiar a seguridade social, direta ou indiretamente, ou seja, mesmo aqueles que não percebem os benefícios da ação estatal, ou percebem em menor quantidade, devem igualmente contribuir.

Nesse sentido, versa Misabel Derzi:

Entretanto a Constituição de 1988 não se conformou com o seguro social-público. Foi mais além. As contribuições sociais custeadoras da Seguridade (arts. 203-204) destinam-se a cobrir não só as prestações do seguro social obrigatório de todos aqueles filiados ao sistema previdenciário, mas a saúde e a assistência prestados de forma universal e indiscriminada a todos os carentes – crianças, velhos, adolescentes, deficientes ou desempregados – que se encontrem em situação de necessidade, independentemente do pagamento de qualquer quota ou tributo específico. Ela deu à distributividade e à equidade próprias do seguro público uma extensão muito maior, apenas conciliável com a ideia de Seguridade. (1995, p. 169).

Nessa senda, os traços fundamentais das contribuições passaram a ser a “finalidade e a destinação específica do produto de sua arrecadação” (BARROS *et al.*, 2017, p. 42).

### **2.2.3 Breve histórico do PIS/PASEP e da COFINS**

---

<sup>18</sup> Comumente referidas como contribuições ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) ou só de INSS (aqui significando o valor arrecadado).

<sup>19</sup> A solidariedade das contribuições sociais foi reconhecida como um princípio pelo STF na ADIn 3128-DF (BRASIL, 2004) e no RE 150.764 (BRASIL, 1992).

O PIS foi criado e instituído pela Lei Complementar n.º 7/70, com a finalidade de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, e o PASEP pela Lei Complementar n.º 8/70, voltado a assegurar os mesmos direitos e interesses aos servidores públicos civis e militares, conferindo-lhes participação na receita das entidades públicas.

Nesse momento o PIS era incidente sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador<sup>20</sup> e o PASEP era sobre parte da receita corrente e da receita orçamentária, a depender do ente público (BRASIL, 1970b).

Ambas as contribuições foram recepcionadas pela CF/88, em seu art. 239:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 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 e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (BRASIL, 1988).

As duas contribuições, apesar de serem nominalmente distintas, são praticamente idênticas e sua única diferença é que a primeira é voltada aos trabalhadores do setor privado, sendo recolhida pelas empresas em geral, e a segunda aos funcionários e servidores públicos, sendo recolhida por entes/órgãos públicos<sup>21</sup>. Por esse motivo o presente trabalho se referirá quase sempre ao PIS.

O Fundo de Investimento Social (Finsocial), o qual havia sido instituído pelo Decreto-Lei n.º 1.940/82 e era incidente sobre a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços<sup>22</sup>, foi sucedido pela COFINS, a qual foi prevista pela CF/88, no art. 195, caput e inciso I, que originalmente dizia:

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 – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. (BRASIL, 1988).

---

<sup>20</sup> “Art. 6.º [...] Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; e de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.” (BRASIL, 1970a).

<sup>21</sup> União, estados, municípios, autarquias, fundações e sociedades de economia mista.

<sup>22</sup> “Art. 1.º Fica instituída, na forma prevista neste decreto-lei, contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor. [...] § 1.º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre: [...] a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;” (BRASIL, 1982).

Tendo sido posteriormente instituída pela Lei Complementar n.º 70/91, art. 1<sup>23</sup>, com incidência sobre o faturamento mensal<sup>24</sup> (considerado pela lei como receita bruta das vendas de mercadorias e serviços).

Já em 1998, a legislação das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS foram unificadas pela Lei n.º 9.718/98<sup>25</sup>, estipulando que ambas incidiriam sobre o faturamento<sup>26</sup> – assim considerado como a receita bruta, a qual equivalia à totalidade das receitas auferidas –, havendo, logo em seguida, a alteração do art. 195, da CF/88, pela Emenda Constitucional (EC) n.º 20/98:

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. (BRASIL, 1998a).

Até que, finalmente, em 2002, a Medida Provisória (MP) n.º 66/02 (convertida na Lei n.º 10.637/02), instituiu a modalidade não cumulativa do PIS, seguida da MP n.º 135/03 (convertida na Lei n.º 10.833/03), a qual fez o mesmo para a COFINS, as quais eram incidentes, a priori, sobre o faturamento mensal. Acompanhadas, por último, da MP n.º 627/2013 (convertida na Lei n.º 12.973/2014), a qual trouxe uma nova versão do conceito de faturamento e de receita para as contribuições, alterando seus textos legais e dando novas definições.

Nota-se, assim, que o PIS e a COFINS sempre foram incidentes ora sobre o faturamento, ora sobre a receita bruta, e que a CF/88 em si nunca definiu expressamente esses conceitos.

## 2.2.4 Visão geral do PIS e da COFINS

---

<sup>23</sup> “Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o [...] (PIS) e para o [...] (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.” (BRASIL, 1991).

<sup>24</sup> “Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (BRASIL, 1991).

<sup>25</sup> “Art. 1º Esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os [...] PIS/PASEP e à [...] COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991” (BRASIL, 1998c).

<sup>26</sup> “Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. § 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.” (BRASIL, 1998c).

O PIS e a COFINS incidem sobre a receita bruta dos contribuintes e, assim, seu fato gerador é a ocorrência de operações que resultam no ingresso de receita (critério material) da pessoa jurídica (COSTA, 2017).

Os seus contribuintes (critério pessoal), por sua vez, são necessariamente pessoas jurídicas de direito privado ou público interno estabelecidas no território brasileiro (critério espacial).

Suas prestações são apuradas e devidas mensalmente, independentemente do regime tributário<sup>27</sup>, com vencimento, no caso de lucro real e presumido, no 25º dia do mês subsequente ao do mês de referência (mês de ocorrência do fato gerador) (critério temporal), via de regra<sup>28</sup> (BRASIL, 2021d).

Suas bases de cálculo são a receita ou o faturamento, a depender das hipóteses, e suas alíquotas (critério quantitativo) também variam, como visto no tópico anterior.

Por tributarem com base nas receitas, o critério material independe de haver geração de riqueza ou lucro, pois somente leva em consideração que qualquer receita foi recebida pela pessoa jurídica, mesmo que toda a receita esteja afetada ou que o contribuinte esteja no prejuízo contábil naquele período (BARROS *et al*, 2017, p. 53).

O sistema utilizado para a apuração dessas contribuições sociais é o “SPED EFD Contribuições”. No programa, a empresa insere as notas fiscais (NFs) das operações realizadas no mês, as quais serão classificadas e analisadas, e obtém os valores totais de entrada e de saída. Com base nesses resultados é que se determina o valor da receita bruta ou do faturamento daquele período, de acordo com a legislação para cada tipo de regime de apuração, sobre o qual serão calculadas as contribuições. Bem como que é pelos valores de entrada que são apurados os créditos previstos na legislação<sup>29</sup>.

Com a receita bruta ou faturamento o sistema calcula as contribuições devidas, aferindo as alíquotas corretas para cada tipo de receita, de acordo com o tipo de produto e com o regime de apuração, e desse valor são abatidos os créditos apurados<sup>30</sup> para chegar ao quantitativo devido das contribuições.

---

<sup>27</sup> Lucro real, lucro presumido ou simples nacional.

<sup>28</sup> Exceção no caso das instituições financeiras referidas no art. 22, § 1º, da Lei n.º 8.212/91 (BRASIL, 2021d).

<sup>29</sup> A legislação prevê hipóteses de créditos que podem ser tomados tanto para PIS, como para COFINS (os mesmos se aplicam a ambos), é o caso do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002: “do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:” (BRASIL, 2002b).

<sup>30</sup> O cálculo de créditos é feito através da verificação das bases de cálculo de cada tipo de crédito, somando-se a quantia total dos valores despendidos com as hipóteses em questão e aplicando-se, sobre o valor total, a alíquota

Ao final, caso o crédito seja excedente, o contribuinte pode utilizá-lo em períodos futuros, em até cinco anos, ou, a depender do caso, efetuar o ressarcimento<sup>31</sup>.

### **2.2.5 Regimes cumulativo e não cumulativo**

O PIS e a COFINS, desde sua instituição, foram cobrados de forma cumulativa.

A cumulatividade na tributação representa a cobrança do tributo de forma “cumulada”, em cascata, ou seja, o tributo é cobrado em cada etapa da cadeia produtiva<sup>32</sup> e de consumo<sup>33</sup>.

Nessa modalidade a tributação é bem maior, já que as cadeias de produção e de consumo podem ser grandes e cada um dos indivíduos participantes delas terão que arcar com os tributos individual e acumuladamente.

Somente em 2002 é que foi criada a modalidade não cumulativa delas (pelas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03), pela qual os contribuintes ainda recolhem os tributos em cada etapa da cadeia produtiva, mas podem descontar, do valor a pagar (débito), uma parcela dos valores de certas operações de acordo com as hipóteses definidas em lei (créditos), reduzindo o valor final a ser recolhido (débito - crédito = valor a pagar).

Com isso, é dado a cada contribuinte a responsabilidade de identificar, de acordo com a legislação e, principalmente, com o entendimento da jurisprudência (tendo em vista que alguns conceitos de “créditos” são vagos ou abertos), quais operações suas dão direito à crédito.

Deve-se dizer que no regime cumulativo também existe a sistemática de créditos, entretanto, eles são presumidos e calculados com base numa porcentagem predeterminada em lei.

Outra diferença considerável é que no regime cumulativo o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento, enquanto que no não cumulativo eles incidem sobre a receita bruta, o que será abordado mais à frente.

---

do regime de apuração correspondente – o valor final é o que irá ser disponibilizado como crédito de PIS e de COFINS (são as mesmas bases de cálculo tanto para o PIS, como para a COFINS).

<sup>31</sup> O ressarcimento dos créditos de PIS e COFINS são feitos através do programa PER/DCOMP, via de regra, seguindo as regras da IN RFB n.º 2.055/2021, em especial arts. 48 a 56 (BRASIL, 2021e).

<sup>32</sup> Cadeia produtiva é o nome que se dá para o conjunto de etapas de produção pela qual um ou mais insumos passam por transformações até formarem o produto final, que será destinado ao mercado (posteriormente chegando no consumidor final) (MILKE, 2020).

<sup>33</sup> A cadeia de consumo ou de fornecimento é aquela constituída por todos os atores que se envolvem na distribuição de determinada mercadoria, considerando o produtor, o construtor, o importador, o fabricante e o comerciante (GUALDA, [2017?]).

Além disso, as alíquotas das contribuições (no cálculo dos débitos) também mudam, sendo, via de regra<sup>34</sup>: 0,65% o PIS e 3% a COFINS, no regime cumulativo; e 1,65% o PIS e 7,6% a COFINS, no regime não cumulativo.

O regime não cumulativo, a partir de sua instituição, tornou-se a regra geral e o cumulativo virou exceção. Com isso, foram criadas regras objetivas e subjetivas que indicam o regime a ser utilizado, seja em razão do contribuinte (critério subjetivo), seja em razão da receita aferida (critério objetivo) (BARROS *et al*, 2017, p. 57). Tais diferenciações são feitas com base na ordem constitucional de diferenciar o regime de apuração pelos setores de atividade econômica, “em razão da mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho” (BARROS *et al*, 2017, p. 68) e podem ser encontradas nos arts. 8, da Lei n.º 10.637/02 (BRASIL, 2002b), e 10, da Lei n.º 10.833/03 (BRASIL, 2003b).

### **2.2.6 Os conceitos de faturamento e receita bruta**

O faturamento, na visão doutrinária brasileira corresponde ao “vulto das receitas decorrentes da atividade econômica da empresa” (BARROS *et al*, 2017, p. 184). Entre outras palavras, o faturamento representa todo o dinheiro que é percebido pela empresa em razão de sua atividade/objetivo social (chamadas receitas operacionais<sup>35</sup>).

Denote-se que o termo faturamento, numa análise etimológica, vem da expressão “fatura” (SOLON, 2019, p. 56) e “indica não apenas o fato de faturar (a emissão do documento) como também o total das vendas e dos serviços prestados num determinado período”.

Esse significado remonta da tradição comercialista prevista desde o antigo Código Comercial (Lei n.º 556/1850), cujo art. 219<sup>36</sup> obrigava o comerciante/vendedor a apresentar ao comprador, no ato da entrega das mercadorias, a “fatura” ou conta dos gêneros vendidos, fazendo o apontamento de que “as faturas sobreditas, não sendo reclamadas pelo vendedor ou

---

<sup>34</sup> As alíquotas gerais são assim, contudo, existem previsões específicas na legislação que irão estipular alíquotas diferenciadas por tipo de produto ou de especificidades de alguns regimes.

<sup>35</sup> São receitas vinculadas diretamente ao exercício da atividade fim da sociedade e, para a contabilidade, correspondem ao total ganho pela venda dos produtos e/ou pela prestação dos serviços da empresa, de modo que não entrarão nesse rol receitas extraordinárias, como a da venda de um ativo imobilizado (RESARCH XP, 2021). Sobre as receitas operacionais, faz-se menção ao art. 299, do Decreto n.º 3.000/1999, que regulamentava o Imposto de Renda: “Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora” (BRASIL, 1999).

<sup>36</sup> “Art. 219 - Nas vendas em grosso ou por atacado entre comerciantes, o vendedor é obrigado a apresentar ao comprador por duplicado, no ato da entrega das mercadorias, a fatura ou conta dos gêneros vendidos, as quais serão por ambos assinadas, uma para ficar na mão do vendedor e outra na do comprador. Não se declarando na fatura o prazo do pagamento, presume-se que a compra foi à vista (artigo n.º 137). As faturas sobreditas, não sendo reclamadas pelo vendedor ou comprador, dentro de 10 (dez) dias subsequentes à entrega e recebimento (artigo n.º 135), presumem-se contas líquidas” (BRASIL, 1850).

comprador, dentro de 10 dias subsequentes à entrega e recebimento, presumem-se contas líquidas”.

Anote-se que naquela época não se integrava à fatura tributos incidentes sobre a venda, como hoje se faz (PIS, COFINS, ISSQN, ICMS e IPI).

Em seguida, a Lei das Duplicatas (Lei n.º 5.474/1968), no art. 1º, também mencionava a vinculação comercial da fatura:

Art. 1º Em todo o contrato de compra e venda mercantil entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 dias, contado da data de entrega ou despacho das mercadorias, o vendedor extrairá a respectiva fatura para apresentação ao comprador. § 1º 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. (BRASIL, 1968).

Assim, percebe-se que, em sua essência pura e comercialista, “faturamento” constitui instrumento indicativo do valor a ser recebido pelo comerciante por ocasião das vendas. Dessa forma, é o valor da mercadoria (e não do imposto) que se fatura.

Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza pontua que

Faturamento não é um simples “rótulo. Tampouco, venia concessa, é uma “caixa vazia”, dentro da qual o legislador, o intérprete ou o aplicador podem colocar o que bem lhes aprover. Pelo contrário, faturamento, no contexto do art. 195, I, da CF (que menciona este instituto próprio do Direito Comercial), tem uma acepção técnica precisa, da qual o Direito Tributário não pode afastar-se. [...] Muito bem, quando a Constituição, em matéria de contribuições sociais para a seguridade social, alude a faturamento, é preciso buscar no Direito Comercial este conceito. Depois, é certo que quando o texto constitucional alude, sem reservas ou restrições, a um instituto ou a um vocabulário jurídico, endossa o sentido próprio que possuem, na doutrina e na jurisprudência. Ora, faturamento, para o Direito Comercial, para a doutrina e para a jurisprudência, nada mais é do que a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas, no caso em estudo, por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da COFINS. 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 alguns casos, da prestação de serviços. Noutras palavras, ‘faturamento’ é a contrapartida econômica, auferida, como ‘riqueza própria’, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas. Conquanto nesta contrapartida possa existir um componente que corresponde ao ICMS devido, ele não integra nem adere ao conceito de que ora estamos cuidando. (2007, p. 530).

Como se sabe, o PIS e a COFINS, quando instituídos, incidiam sobre o faturamento mensal, por força do art. 6º, parágrafo único<sup>37</sup>, da LC 7/70, que na época não explicava o instituto, e do art. 2º, da LC n.º 70/91, o qual considerava como “faturamento” as receitas das vendas das mercadorias e dos serviços, nos moldes do entendimento doutrinário apresentado, já prevendo até mesmo a exclusão do IPI sobre os valores.

---

<sup>37</sup> “Art. 6º [...] Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.” (BRASIL, 1970a).

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor: a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal; b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente. (BRASIL, 1991, grifos nossos).

Essa definição de faturamento foi posteriormente ratificada pelo STF, pela Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) n.º 1 – DF<sup>38</sup>, a qual definiu a constitucionalidade dos arts. 1º, 2º e 10º, da LC 70/91.

Em 1998 adveio a MP n.º 1.724/98 (convertida na Lei n.º 9.718/98), que mudou a base de cálculo do PIS e da COFINS e definiu o faturamento como sendo a receita bruta auferida, ou seja, todo e qualquer valor recebido, sem distinções:

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 Medida Provisória. Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. § 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (BRASIL, 1998d, grifos nossos).

Nesse momento a lei modificou radicalmente o conceito de faturamento, o qual passou a abranger a totalidade das receitas (e a própria definição de “receita bruta”), indo de encontro com os conceitos contábeis, doutrinários e jurisprudenciais vigentes na época.

Com isso, o PIS e a COFINS recairiam não só sobre as receitas operacionais, como também sobre as demais receitas da pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade de origem ou de suas classificações contábeis.

No momento em que a MP n.º 1.724/98 entrou em vigor, em 29 de outubro de 1998, a redação vigente no art. 195, da CF/88, disciplinava que as contribuições incidiriam somente sobre o faturamento, gerando certo conflito.

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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o

---

<sup>38</sup> “Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar n.º 70, de 30.12.91. COFINS. [...] - Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar n.º 70/91 (COFINS). Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se [...] a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões ‘A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social ‘contidas no artigo 9º, e das expressões ‘Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, aquela publicação,...’ constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991.” (BRASIL, 1993a).

lucro; II - dos trabalhadores; III - sobre a receita de concursos de prognósticos. (BRASIL, 1988).

Então em 15 de dezembro de 1998 foi publicada a EC 20/98, a qual alterou a redação do art. 195, da CF/88, incluindo no seu bojo tanto a receita quanto o faturamento:

Art. 195. [...]: 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; (BRASIL, 1988, grifos nossos).

Mesmo assim, a MP n.º 1.724/98, à época em que foi publicada, era evidentemente inconstitucional, por ser contrária à disposição da CF/88 de que a incidência das contribuições seria apenas sobre o faturamento.

Diante dessa situação, o conflito entre o conceito de faturamento na CF/88 (antes da EC 20/98), reconhecido pelo STF, e o trazido pela MP n.º 1.724/98 foi resolvido pelo julgamento do RE n.º 346.084/PR (BRASIL, 2005b), no qual foi declarada a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 2º da Lei n.º 9.718/98. Com isso, as contribuições em análise deveriam incidir sobre o faturamento nos moldes já reconhecidos pelo STF.

Na sequência, em 2002 e 2003 foram publicadas as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, as quais criaram as modalidades não cumulativas dessas contribuições, estabelecendo, num primeiro momento, as suas incidências sobre o faturamento mensal, que era entendido como a receita bruta total<sup>39</sup>, essa sendo “a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica” (BRASIL, 2002b).

Mais recentemente, em 2013, a MP n.º 627/2013 (convertida na Lei n.º 12.973/2014) trouxe uma nova versão do conceito de faturamento e de receita para as contribuições (BRASIL, 2013a), alterando o art. 3º, da Lei n.º 9.718/98<sup>40</sup>, o art. 1º, § 1º, da Lei n.º 10.637/02<sup>41</sup>, e o art. 1º, § 1º, da Lei n.º 10.833/03<sup>42</sup>, vinculando-os ao conceito trazido no art. 12, do Decreto-Lei n.º 1.598/77, o qual também foi modificado:

<sup>39</sup> “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (BRASIL, 2002b).

<sup>40</sup> “Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.” (BRASIL, 1998c).

<sup>41</sup> “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. § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos 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.” (BRASIL, 2002b).

<sup>42</sup> A disposição na Lei n.º 10.833/03 foi exatamente igual ao novo texto legal dado ao PIS (BRASIL, 2003b).

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; e 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; e 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. (BRASIL, 1977).

Esse conceito de receita bruta dado pela MP n.º 627/2013, com as mudanças no art. 12, do Decreto-Lei n.º 1.598/77, é bem mais claro e abarca somente as receitas operacionais, em consonância com o entendimento histórico que vinha sendo mantido pela jurisprudência dos tribunais nacionais (BRASIL, 2006).

Com isso, erigiu-se a ideia de que o faturamento, de forma estrita, diria respeito somente às receitas operacionais, enquanto que a receita bruta compreenderia todas as receitas auferidas pelo contribuinte.

Assim, em ambos os regimes de operação (cumulativo e não cumulativo) as contribuições incidirão sobre as receitas operacionais do contribuinte (aquelas relacionadas à venda de mercadorias, à prestação de serviços ou à realização da atividade da pessoa jurídica), com a diferença de que no regime não cumulativo também serão incluídas as “demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”. É como dizer que o regime cumulativo incide sobre o faturamento e o não cumulativo sobre a receita bruta.

Quanto ao desvirtuamento do conceito de faturamento pela legislação, é importante mencionar que o Direito Tributário não pode alterar definições de conceitos do direito privado e de outras áreas técnicas e/ou científicas. Nessa senda, a legislação tributária deve se aproveitar e utilizar desses conceitos, mas nunca os modificar, sob pena de afrontar o art. 110, do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (BRASIL, 1966).

O Ilustre Ministro Luiz Gallotti fez uma ótima advertência sobre o assunto, no RE n.º 71.758 – RTJ 66/165, citado pelo Min. Marco Aurélio, no voto proferido no RE 240.785/MG:

Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiaria todo o sistema inscrito na Constituição. (BRASIL, 2014c).

Também vale notar a inclusão do § 4º no art. 12, do Decreto-Lei n.º 1.598/77, pela MP n.º 627/2013:

Art. 12. A receita bruta compreende: [...] § 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo

vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. (BRASIL, 2014a).

Esse dispositivo excluía da receita bruta os tributos não cumulativos cobrados do comprador ou do contratante, de forma destacada, quando o vendedor ou prestador de serviço estiver na condição de mero depositário do tributo. O que, entretanto, na prática só se aplicava para o IPI (BRASIL, [2010?]), enquanto que poderia, em tese, ocorrer também com outros tributos como o ICMS – também não cumulativos e no qual o revendedor, muitas vezes, está na condição de mero depositário do tributo.

Ainda cabe pontuar que, contabilmente, alguns recebimentos de valores pela empresa representam mero “ingresso”, ou seja, o simples embolso de um valor qualquer sem que isso necessariamente resulte num aumento da disposição patrimonial da sociedade (SEHN, 2006, p. 99 apud NASCIMENTO, 2020), como é o caso dos valores destinados à restituição, por exemplo. Assim, são valores que somente circulam temporariamente pelas contas da empresa (ingressos temporários) e não são considerados receitas.

No caso de receitas, propriamente ditas, tem-se uma efetiva repercussão no patrimônio da empresa, que resulta numa “vantagem econômica geradora de capacidade contributiva” (NASCIMENTO, 2020). As receitas, portanto, são ingressos permanentes.

É o que elucida José Antonio Minatel:

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. O mesmo acontece com os valores recebidos na qualidade de mandatário, por conta e ordem de terceiros, ou recebidos a título de empréstimo, de depósito, de caução. Há momentânea disponibilidade, é inegável, mas não com o definitivo animus rem sibi de titular, de dono, de proprietário, e sim com animus de devedor, de responsável, de obrigado. (MINATEL, 2005, p. 101 apud NASCIMENTO, 2020).

Por fim, o STF, ao julgar o RE 606.107/RS, definiu como deve se dar a interpretação do conceito constitucional de receita da seguinte forma:

O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. (BRASIL, 2013b).

Havendo, nesses termos, um alinhamento entre a definição (fruto da interpretação) constitucional e o conceito técnico de receita<sup>43</sup>.

## 2.3 O ICMS E O REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

### 2.3.1 Conceitos essenciais do ICMS

O ICMS é um imposto bastante complexo e que possui diversas controvérsias, por esse motivo este trabalho manterá seu foco sobre os conceitos essenciais à compreensão do tema abordado.

Esse é um imposto que incide (critério material) sobre:

1. as operações relativas à circulação de mercadorias;
2. as importações de produtos, por contribuinte habitual ou não;
3. o fornecimento de energia elétrica; e
4. a prestação dos serviços:
  - a. de transporte interestadual ou intermunicipal;
  - b. de comunicação (onerosa); e
  - c. prestados conjuntamente com o fornecimento de mercadorias, desde que não sejam de competência do ISS, conforme disposição da LC 116/03<sup>44</sup>.

Sua base de cálculo, via de regra, é o valor total da operação, de venda ou de prestação de serviço, e sua alíquota (critério quantitativo) muda de acordo com diversas variáveis (geralmente o tipo de produto ou serviço), mas, em geral, é de 17% ou 18%, a depender do Estado.

Por ser um imposto de competência estadual e do Distrito Federal, cada Ente Federativo tem um sistema próprio para regular o funcionamento do ICMS no seu território, muitas vezes diferentes entre si nos mais diversos aspectos.

---

<sup>43</sup> No pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) CPC 00 (R2) tem-se a definição de que “Receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.” (CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2019).

<sup>44</sup> “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. [...] § 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias” (BRASIL, 2003a).

Ele é um imposto indireto, o que significa que ele será cobrado de uma pessoa (o contribuinte de direito)<sup>45</sup> e será pago por outra (o contribuinte de fato)<sup>46</sup>, ou seja, há uma transferência do ônus financeiro, o que significa que independentemente de quem faça o pagamento aos cofres públicos, quem arca com o peso do tributo é o consumidor final.

Vide explicação de Walmir Becker:

Não é preciso ser economista, nem financista, para intuir-se que, o custo de um bem produzido, o preço de uma mercadoria vendida e a remuneração de um serviço prestado são representados pelo somatório dos dispêndios financeiros incorridos por fabricantes, comerciantes e prestadores de serviços em todos os processos, fases e etapas de produção, circulação, comercialização desses bens, produtos ou mercadorias e prestação dos serviços, aí incluída a carga tributária. Vale dizer: o preço final de venda ao consumidor de qualquer bem, salvo descontos promocionais, ou queima de estoques, reflete todos os custos de produção deste, computados nestes o frete do seu transporte da fábrica até o estabelecimento comercial, atacadista ou varejista, e o custo de aquisição e despesas operacionais destes últimos, até a entrega desse bem ao consumidor final, mais os encargos com tributos, taxas e contribuições a que foram submetidos fabricantes e comerciantes desse mesmo bem. Significa isto que o preço de uma geladeira, por exemplo, assim como o de qualquer outro bem físico ou mercadoria, é composto por todos os custos de sua produção, representados, em termos tributários, por impostos como o Imposto de Renda, o IPI, o ICMS, o Imposto de Importação, se se tratar de bem importado, e por contribuições sociais como as do PIS e COFINS, além de outras taxas e contribuições federais, estaduais e municipais. (2016)

E também é um imposto não cumulativo, segundo disposição constitucional do art. 155, § 2º, I, da CF/88<sup>47</sup>, o que significa que em cada etapa da circulação da mercadoria, o participante da cadeia seguinte se aproveitará do ICMS recolhido pelo anterior, a título de crédito quando for pagar o tributo na sua própria saída. Com isso, não há recolhimento duplo de ICMS, apenas um aumento gradativo do valor final recolhido na medida em que as operações de circulação do mesmo produto se perpetuam, aumentando o valor agregado daquele bem.

Ou seja, em cada operação os participantes recolhem o imposto somente sobre o valor que foi agregado ao produto naquela etapa.

É importante explicar que o ICMS é calculado “por dentro”<sup>48</sup> e, portanto, para identificar a sua base de cálculo, utiliza-se a fórmula:

---

<sup>45</sup> O “contribuinte de direito” é aquele que, por determinação legal, é responsável pelo efetivo pagamento do tributo ao órgão fazendário do ente público – recolhimento que se dá por meio de documento de arrecadação específico.

<sup>46</sup> O “contribuinte de fato” é a figura que irá definitivamente suportar o valor do tributo, tendo em vista que a quantia é inserida no preço do produto que é colocado à venda, no varejo.

<sup>47</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;” (BRASIL, 1988).

<sup>48</sup> O cálculo é feito de tal forma que o a base de cálculo do imposto é composta pelo valor da operação mais o valor do próprio imposto, ou seja, o montante do imposto é calculado sobre o valor total com ele já incluso. Saber o valor do imposto antes mesmo de calculá-lo, para aferir sua base de cálculo, é possível graças a uma fórmula matemática.

$$BC = \frac{VO}{(1 - AL)} \quad (1)$$

Em que “BC” é a base de cálculo, “VO” é o valor da operação sem o ICMS e “AL” é a alíquota do ICMS em decimais.

No exemplo contido na Tabela 1, abaixo, tem-se uma cadeia de circulação de uma determinada mercadoria, cuja alíquota é de 18%, na qual o custo de aquisição/produção do “ator 1” foi de R\$ 90,91, com acréscimo de R\$ 9,09 de lucro – estipulados na taxa de 10% do custo –, resultando no valor do produto de R\$ 100,00), sem custos de frete ou quaisquer outros emolumentos.

Todavia, a BC não será diretamente o valor base da operação, mas sim o resultado da aplicação da fórmula 1, acima exposta, a qual resulta na equação  $BC = \frac{100,00}{1-0,18}$ , que se resolve em  $BC = \frac{100,00}{0,82}$  e, por fim,  $BC = 121,95$ .

Aplicando a alíquota do imposto sobre a BC, encontra-se o ICMS no valor de R\$ 21,95. Percebe-se que a soma do valor do imposto com o valor da operação dá exatamente a BC calculada, sendo esse o preço de venda da mercadoria.

Daí em diante o mesmo processo se repete em cada novo ator da cadeia de circulação.

**Tabela 1 - Cadeia de circulação de mercadoria.**

	ATOR 1	ATOR 2	ATOR 3
CUSTO MERCADORIA (R\$)	90,91	100,00	110,00
LUCRO - 10% (R\$)	9,09	10,00	11,00
<b>(=) VALOR BASE OPERAÇÃO (R\$)</b>	<b>100,00</b>	<b>110,00</b>	<b>121,00</b>
ICMS - 18% (R\$)	21,95	24,15	26,56
<b>(=) PREÇO DO PRODUTO (R\$)</b>	<b>121,95</b>	<b>134,15</b>	<b>147,56</b>
VALOR AGREGADO A CADA OPERAÇÃO (R\$)	-	12,20	13,41

Fonte: autoria própria.

**Tabela 2 - Apuração e recolhimento do ICMS**

	ATOR 1	ATOR 2	ATOR 3	TOTAL
DÉBITO ICMS (R\$)	21,95	24,15	26,56	x
(-) CRÉDITO ANTERIOR (R\$)	-	21,95	24,15	x
<b>(=) ICMS A PAGAR (R\$)</b>	<b>21,95</b>	<b>2,20</b>	<b>2,41</b>	<b>26,56</b>

---

Fonte: autoria própria.

É possível ver, na Tabela 2, que ao proceder com o recolhimento do ICMS, o primeiro ator pagará o valor cheio do imposto destacado na nota fiscal, de R\$ 21,95, mas que, na sequência, o segundo ator, apesar de destacar o valor cheio do imposto, de R\$ 24,15 na nota fiscal, recolherá um valor reduzido, de R\$ 2,20, porque se aproveitará, em sua escrituração fiscal, do crédito do ICMS gerado na nota de aquisição do produto (que foi pago na operação anterior pelo ator 1).

Com isso em vista, compreende-se que o valor pago pelos atores 2 e 3, na Tabela 2, é equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre o valor agregado a cada operação, na Tabela 1, ou seja, o imposto incide somente sobre o aumento do preço do produto em cada etapa da cadeia. Esse é, na prática, o efeito da não cumulatividade do ICMS.

### **2.3.2 O regime da substituição tributária**

A substituição tributária (ST) é uma forma transferência da responsabilidade tributária, definida pela Constituição Federal de 1988, no art. 150, § 7º:

§ 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. (BRASIL, 1988).

Esse instituto nada mais é do que uma forma, convencionada pelo Estado, de facilitar a fiscalização e a arrecadação dos tributos, pois determina a arrecadação tributária (que ocorreria individualmente em cada etapa da cadeia de circulação) será realizada uma única vez. Com isso, apenas um contribuinte, o substituto tributário<sup>49</sup>, pagará o tributo todo no lugar dos demais, chamados de substituídos<sup>50</sup>.

Nas palavras de Leandro Paulsen:

A substituição tributária existe para atender a princípios de racionalização e efetividade da tributação, ora simplificando os procedimentos, ora diminuindo as possibilidades de inadimplemento. Cuida-se de instituto que dá maior praticabilidade à tributação. (2019, p. 167).

O substituto nada mais é do que um “facilitador do recolhimento do tributo” (PAULSEN, 2019, p. 168), que, por sua íntima ligação com o contribuinte, auxilia o Estado na incumbência de apurar e arrecadar o montante de tributo devido.

---

<sup>49</sup> Substituto tributário é a figura definida por lei que ficará responsável por fazer o recolhimento do tributo no lugar dos demais. Na substituição tributária progressiva, é quase sempre o fabricante ou o importador do produto.

<sup>50</sup> Substituído é quem se encontra ao longo da cadeia de circulação e deixará de ter que recolher o tributo.

Essa substituição pode ser progressiva (“para frente”) ou regressiva (“para trás”). Na primeira, a arrecadação do tributo ocorre geralmente no início da cadeia de circulação, na primeira venda, ou em qualquer outra etapa desde que antes da ocorrência do fato gerador. E, na segunda, o recolhimento total do tributo é feito em momento posterior na cadeia, após a ocorrência do fato gerador, entretanto por vezes ocorre a retenção parcial do tributo pelo substituto (fonte pagadora).

Na substituição progressiva o fato gerador é presumido, já que as operações futuras ainda não aconteceram e não se pode prever quantas vendas do mesmo produto serão feitas ou a que preço, base de cálculo ou alíquota.

Com a substituição, tem-se uma verdadeira antecipação do momento do pagamento do tributo, que seria feito posteriormente, mas não do fato gerador. O fato gerador irá ocorrer e considera-se como ocorrido, com base numa presunção relativa. Nesse sentido Ricardo Lobo Torres explica:

A antecipação trata-se de um fenômeno que ocorre no plano do tempo de pagamento e não no do tempo de ocorrência do fato gerador. Na substituição antecipa-se o pagamento do ICMS referente a fato gerador que ocorrerá no futuro, mas não antecipa – até porque seria absurdo lógico e ontológico – a ocorrência do próprio fato gerador, só esta sujeita ao princípio da reserva da lei (art. 97, III, do CTN) (TORRES, 1996, p. 192 apud MORAES, 2004, p. 72).

No caso do ICMS, a substituição tributária é, via de regra, progressiva, e é regulada pela LC n.º 87/96.

A forma de estipular a presunção do fato gerador é definida de acordo com a legislação<sup>51</sup> de cada Estado, a depender de variados critérios, podendo ser pela Margem de Valor Agregado (MVA) ou por uma pauta fiscal.

---

<sup>51</sup> A LC n.º 87/96, em seu art. 8, disciplina sobre a base de cálculo da substituição tributária em linhas gerais, permitindo que cada Estado se adeque ao mais apropriado para sua realidade, vide: “Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído; II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes. [...] § 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.” (BRASIL, 1996).

A MVA<sup>52</sup> nada mais é do que uma aferição da média de mercado de quanto a margem de um determinado produto<sup>53</sup> aumenta ao longo da cadeia de distribuição, estimando a evolução dos valores (aqui considerados os custos e lucros tidos pelos participantes da cadeia), afinal o ICMS nas outras operações só incidiria sobre o aumento no preço do produto, então é preciso buscar uma média aproximada de quanto é esse aumento até o final da cadeia, para se ter uma base presumida corretamente.

Já a pauta fiscal<sup>54</sup> – também chamada de preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) – é também uma tabela de valores dos preços que são praticados no mercado dos produtos na etapa final da cadeia de distribuição (de venda ao consumidor final) que é utilizada para estipular o exato preço pelo qual o produto seria vendido e, com isso, definir a base de cálculo sob a qual será calculado o ICMS-ST. Registre-se que o preço contido na pauta fiscal serve somente para calcular o ICMS-ST e é tomado apenas como um “preço mínimo” do produto.

A diferença entre os modelos é que na MVA tem-se uma porcentagem do valor final agregado para calcular o preço final do produto, enquanto que na pauta fiscal se tem o próprio preço final do produto.

Para facilitar o entendimento, coloca-se em prática o mesmo exemplo demonstrado anteriormente sob a sistemática da substituição tributária, com MVA, na Tabela 3, onde se tem uma cadeia de circulação de uma determinada mercadoria, cuja alíquota é de 18%, na qual o custo de aquisição/produção do “ator 1” foi de R\$ 90,91, com acréscimo de R\$ 9,09 de lucro – estipulados na taxa de 10% do custo –, resultando no valor do produto de R\$ 100,00, sem custos de frete ou quaisquer outros emolumentos.

Em seguida, calcula-se o ICMS normal da operação própria realizada pelo primeiro ator, cuja tributação se dá normalmente, havendo o destaque do ICMS de R\$ 21,95, de acordo com os cálculos explicados anteriormente.

---

<sup>52</sup> A respeito do cálculo da MVA, o Convênio ICMS n.º 142/18 dispõe: “Cláusula vigésima terceira A MVA será fixada com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.” (BRASIL, 2018a).

<sup>53</sup> Os produtos são identificados e classificados segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), um padrão adotado para categorizar e organizar os produtos de forma unificada, através de um padrão numérico, entre os países do Mercosul (BRASIL, 2019a).

<sup>54</sup> Quanto ao PMPF, o Convênio ICMS n.º 142/18 dita: “Cláusula vigésima quarta O PMPF será fixado com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. (BRASIL, 2018a)”

**Tabela 3 - Cadeia de circulação de mercadoria no regime da substituição tributária (MVA)**

	ATOR 1	ATOR 2	ATOR 3
CUSTO MERCADORIA (R\$)	90,91	100,00	110,00
LUCRO - 10% (R\$)	9,09	10,00	11,00
IMPOSTO EMBUTIDO (R\$)	-	26,56	26,56
<b>(=) VALOR BASE OPERAÇÃO (R\$)</b>	<b>100,00</b>	<b>136,56</b>	<b>147,56</b>
ICMS - 18% (R\$)	21,95	-	-
ICMS-ST (R\$)	4,61	-	-
<b>(=) PREÇO DO PRODUTO (R\$)</b>	<b>126,56</b>	<b>136,56</b>	<b>147,56</b>

Fonte: autoria própria.

Para o cálculo da MVA, na Tabela 4, basta apurar o preço inicial e o preço final do produto de acordo com a tributação normal do ICMS (contidos na Tabela 1), aferindo, assim, a MVA total que índice sobre essa mercadoria do início ao fim da cadeia de circulação.

A conta pode ser expressa na fórmula:

$$MVA = \frac{PF}{PI} - 100\% \quad (2)$$

Onde “PF” é o preço do produto no final da cadeia e “PI” é o preço do mesmo no início dela, conforme se pode consultar na Tabela 1.

Afere-se, então, a MVA de 21%, a qual indica a proporção do aumento total no preço do produto do início ao fim da cadeia de circulação, já considerando os custos, despesas e lucros envolvidos.

**Tabela 4 - Cálculo do MVA e da BC do ICMS-ST**

	VALOR
PREÇO INICIAL DO PRODUTO (R\$)	121,95
PREÇO FINAL DO PRODUTO (R\$)	147,56
MARGEM DE VALOR AGREGADO (%)	21,00
BC ICMS-ST (R\$)	25,61

Fonte: autoria própria.

Em diante, para encontrar a BC do ICMS-ST basta primeiro aplicar a MVA ao valor base da operação, para saber qual será o valor agregado estimado do produto ao final da cadeia, o qual é R\$ 21,00, e, sem seguida, utilizar a fórmula 1, anteriormente explicada, com o valor agregado identificado. Ao término das operações tem-se a BC do ICMS de R\$ 25,61.

Na sequência, o ICMS-ST pode ser calculado pela simples aplicação da alíquota do imposto à BC do ICMS-ST, resultando na quantia de R\$ 4,61.

O preço do produto nessa primeira operação foi de R\$ 126,56, incluindo o ICMS normal, da própria operação, e o ICMS-ST em substituição às demais operações.

Na próxima etapa, com o segundo ator, o custo do produto se mantém e a margem de lucro também, contudo, como não há mais imposto a recolher nessa operação – e nem crédito de ICMS a ser tomado – o valor do ICMS normal e o do ICMS ST são ambos repassados para frente, inseridos no preço da mercadoria.

Percebe-se que o preço final com o ator 3, aqui, é o mesmo do preço final obtido na apuração do ICMS normal, no exemplo da Tabela 1. Torna-se claro que o imposto cobrado nas duas operações é exatamente o mesmo, com a única diferença sendo o momento do recolhimento do imposto.

Sendo assim, nota-se que o valor do ICMS-ST vai embutido no preço final da mercadoria e seu ônus é repassado ao consumidor final, assim como acontece com o ICMS sem substituição tributária.

**Tabela 5 - Apuração e recolhimento do ICMS com operações no regime da substituição tributária**

	ATOR 1	ATOR 2	ATOR 3	TOTAL
DÉBITO ICMS (R\$)	26,56	-	-	<b>x</b>
(-) CRÉDITO ANTERIOR (R\$)	-	-	-	<b>x</b>
<b>(=) ICMS A PAGAR (R\$)</b>	<b>26,56</b>	-	-	<b>26,56</b>

Fonte: autoria própria.

### 3 A EXCLUSÃO DO ICMS-ST DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

#### 3.1 O CASO DO ICMS

Apesar da ideia de que os tributos incidentes sobre o consumo (que integram o preço dos produtos) não deveriam constituir receita/faturamento, para fins de cálculo do PIS e da COFINS, era o que ocorria na prática.

Por isso os valores pagos de PIS e COFINS sempre contiveram dentro de si uma parcela relativa ao ICMS.

Como foi visto anteriormente, o ICMS é um imposto indireto, cujo ônus recai sobre o consumidor final, de modo que há sempre um repasse do valor do imposto entre cada contribuinte: “A” paga o imposto e cobra de “B”, o qual também paga o imposto e cobra de “C”, que, agora, paga o imposto e cobra do consumidor final.

Nesse sistema, as pessoas jurídicas atuam como mera ponte entre o consumidor final e a fazenda estadual.

Com base nisso, sustentou-se a tese de que o valor do ICMS contido nas operações do contribuinte deveria ser retirado da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Considerando o mesmo contexto dos exemplos anteriores, na Tabela 6, abaixo, tem-se uma empresa que emitiu uma nota fiscal de R\$ 147,56, gerando uma “receita” nesse valor, afinal foi o que entrou no caixa, e essa seria a BC do PIS e da COFINS. Assim, considerando que ela está no regime do lucro real<sup>55</sup> (apuração não cumulativa), serão devidos R\$ 2,43 de PIS e R\$ 11,21 de COFINS.

**Tabela 6 - Apuração do PIS e da COFINS sem exclusão do ICMS**

	VALOR
RECEITA VENDAS (R\$)	147,56
BC ICMS (R\$)	147,56
ALQ. ICMS (%)	18,00
VALOR ICMS (R\$)	26,56
BC PIS E COFINS (R\$)	147,56
ALQ. PIS (%)	1,65
VALOR PIS (R\$)	2,43
ALQ. COFINS (%)	7,60
VALOR COFINS (R\$)	11,21

Fonte: autoria própria.

<sup>55</sup> Nesse regime as alíquotas para o PIS e o COFINS são, respectivamente, 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Todavia, percebe-se que essa nota tem o destaque de ICMS, no valor de R\$ 26,56, valor que, segundo a tese, não pode ser incluído no conceito de receita e, por isso, deve ser expurgado da base de cálculo das contribuições ali devidas, conforme a Tabela 7, abaixo.

**Tabela 7 - Apuração do PIS e da COFINS com exclusão do ICMS**

	VALOR
RECEITA VENDAS (R\$)	147,56
BC ICMS (R\$)	147,56
ALQ. ICMS (%)	18,00
VALOR ICMS (R\$)	26,56
BC PIS E COFINS (R\$)	121,00
ALQ. PIS (%)	1,65
VALOR PIS (R\$)	2,00
ALQ. COFINS (%)	7,60
VALOR COFINS (R\$)	9,20

Fonte: autoria própria.

Dessa maneira, o verdadeiro valor da receita seria de R\$ 121,00, o qual seria a BC das contribuições, resultando em R\$ 2,00 de PIS e R\$ 9,20 de COFINS.

Ao fazer a exclusão, o contribuinte tem uma economia de R\$ 2,46, o que, à primeira vista, pode parecer irrelevante, mas que em grande escala é capaz de representar uma quantia vultuosa do patrimônio da empresa.

### **3.1.1 O tema n.º 69 de repercussão geral - RE 574.706/PR**

Essa pauta foi por muito tempo levada ao judiciário até que, em 25/04/2008, o STF reconheceu a existência de repercussão geral sobre o assunto no RE 574.706/PR, o qual tinha a relatoria da Ministra Cármen Lúcia (Presidente do Tribunal).

A controvérsia foi parcialmente resolvida quando, em 15/03/2017, o STF finalmente julgou<sup>56</sup> o mérito do recurso e fixou a tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para

<sup>56</sup> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os

a incidência do PIS e da COFINS" (BRASIL, 2017a), esclarecendo que de fato o ICMS deveria ser excluído das bases de cálculo das contribuições, por não integrar o conceito de receita e faturamento.

Em seguida houve a discussão, em sede de ED, se a exclusão se daria sobre o valor do ICMS destacado<sup>57</sup> ou o recolhido<sup>58</sup>

No fim das contas, o STF decidiu pela exclusão do ICMS destacado<sup>59</sup> e ainda modulou os efeitos da decisão para que valesse, retroativamente, somente até o dia 15/03/2017, data do julgamento do RE.

### 3.1.2 O conceito de faturamento e receita no STF

No julgamento do RE 574.706 PR, o entendimento da suprema corte foi o de que o valor relativo ao ICMS não pode ser considerado como faturamento da empresa, nem parte de sua receita bruta, pois é mera disponibilidade e constitui, em verdade, um repasse financeiro de verbas que ocorre entre o pagador do produto adquirido e o Estado, estando o contribuinte – de direito – como intermediador.

A Ministra Relatora Cármen Lúcia expõe muito bem o tema e vai à fundo nas discussões e apontamos. Nesse sentido, ela dá ênfase a alguns trechos do voto do Ministro Cezar Peluso proferido nos REs n.º 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, os quais convém destacar:

faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem confundidas ou identificadas com as operações (fatos) ‘por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas’. [...] Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional. Segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404/76, distinguem-se, pelo menos, as seguintes modalidades de receita: i) receita bruta das

---

Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.” (BRASIL, 2017a).

<sup>57</sup> É o ICMS calculado e descrito nas notas fiscais.

<sup>58</sup> O ICMS recolhido equivale ao saldo a pagar após o confronto do débito com os créditos do imposto gerados nas aquisições.

<sup>59</sup> “EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. [...] ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” -, RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS” (BRASIL, 2021k).

vendas e serviços; ii) receita líquida das vendas e serviços; iii) receitas gerais e administrativas (operacionais); iv) receitas não operacionais. Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções entre gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um excesso de conotação e um déficit de denotação em relação àquele. Nem para atinar logo em que, como já visto, faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da ‘atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços’ (venda de mercadorias e de serviços). De modo que o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é ‘receita bruta de vendas e de serviços’. Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento. [...] Está claro, portanto, que, na larga discussão acerca da noção constitucional do termo faturamento, ficaram expressamente reconhecidas e decididas duas coisas irrefutáveis: a) o sentido normativo da expressão receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços correspondia ao conceito constitucional de faturamento; b) mas, porque mais amplo e extenso como denotação própria do gênero, o significado da locução legal receita bruta ultrapassa os limites semânticos desse mesmo conceito. É o que, em primoroso memorial, sublinhou e sintetizou HUMBERTO ÁVILA: ‘A leitura deste longo precedente pode levar à interpretação de que o Supremo Tribunal Federal igualou o conceito de ‘faturamento’ ao conceito de ‘receita bruta’. Não o fez, porém. O que ocorreu foi algo diverso: para manter a constitucionalidade da norma, o Tribunal resolveu empreender uma interpretação conforme a Constituição para o efeito de entender que a expressão legal ‘receita bruta’ só seria constitucional se se enquadrasse no conceito de faturamento e, para isso, deveria ser entendida como receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços, pois esse seria, precisamente, o conceito de faturamento incorporado da legislação infraconstitucional pela Constituição’. (BRASIL, 2017a, grifos nossos).

Sendo assim, ficou bem definido que a receita bruta referida nas leis que versam sobre o PIS e a COFINS, dizem respeito ao produto das vendas de mercadorias e das prestações de serviços, sendo equivalente ao conceito constitucional de faturamento, mas um pouco mais amplo, abrangendo também algumas outras receitas “operacionais”, enquanto que o faturamento se manteve adstrito ao seu conceito inicial<sup>60</sup>.

Finalmente, o supremo tribunal interpretou que o sujeito passivo não fatura ICMS, o qual somente circula em seu caixa (e na sua contabilidade), mas que em nenhum momento chega a pertencer à empresa ou se incorpora em seu patrimônio. Isso fica muito claro no discurso da Min. Cármen Lúcia, em seu voto no RE retromencionado:

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. Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido. [...] Com esses fundamentos, concluo que o valor correspondente ao ICMS não pode

---

<sup>60</sup> Que compreende somente o ganho com a venda das mercadorias e com a prestação dos serviços, estritamente.

ser validamente incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (BRASIL, 2017a).

A posição adotada é vastamente apoiada na majoritária doutrina e na jurisprudência. Quanto a isso, vejam-se, de exemplo, os destaques realizados pelo Min. Marco Aurélio, do STF, no RE n.º 240.785 MG:

A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. 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 valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea 'b' do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. [...] Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, ao valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerado, isso sim, um desembolso. (BRASIL, 2014c).

As palavras sábias de Roque Antonio Carrazza:

A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de 'faturamento' (e nem mesmo de 'receita'), mas de simples 'ingresso de caixa' (na acepção 'supra'), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS. Realmente, nos termos da Constituição, o PIS e a COFINS só podem incidir sobre o 'faturamento', que, conforme vimos, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas. 'A contrario sensu', qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo destes tributos. [...] Daí por que a inclusão, na base de cálculo da COFINS, de elemento (o valor do ICMS) que não reflete receita própria do sujeito passivo distorce sua efetiva aptidão para contribuir e acarreta aumento indevido e – pior – inconstitucional da carga tributária. (2007, p. 542).

E a orientação seguida por Roberto Carlos Kepler:

o ICMS não poderá integrar a base de cálculo da Cofins pelos seguintes motivos: (i) o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite referida dilação na base de cálculo da exação; (ii) isso representaria afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e (iii) o previsto no art. 154, I, da Constituição Federal seria afrontado. (2001, p. 178).

### 3.2 O CASO DO ICMS-ST

A discussão a respeito de a inclusão do ICMS-ST sobre as bases de cálculo do PIS e da COFINS também foi muito realizada judicialmente, assim como a do ICMS normal.

Antes de prosseguir, contudo, é preciso pontuar que existem dois pressupostos diferentes a respeito do ICMS-ST, um é quando se trata de contribuinte substituto e outro quando é o substituído. No caso do substituto que pleiteia a exclusão, não há qualquer divergência ou insegurança, toda a jurisprudência é pacífica em reconhecer que lhe cabe a exclusão do imposto incidente sobre a operação própria e o referente à substituição tributária. É sobre a situação do contribuinte substituído que incide a polêmica.

O argumento utilizado, em suma, para fundamentar a exclusão é quase idêntico ao do caso do ICMS normal, pois considerar sua inclusão seria uma ofensa direta ao conceito de faturamento e receita bruta, visto que o ICMS-ST também não se fatura e deve ser excluído das contribuições.

O enfoque da tese é o que o ICMS-ST e o “normal” são o mesmo tributo, cuja única diferença é o regime de arrecadação/apuração, já que na substituição, como já visto, ocorre uma antecipação do pagamento do imposto devido ao longo da cadeia.

Com isso em vista, ressalta-se que o ICMS-ST continua sendo um imposto indireto e, por isso, ainda tem seu valor incluído no preço do produto e é suportado pelo consumidor final, apesar da sistemática de o recolhimento do tributo ser em um momento diferente.

Se o substituto faz o pagamento do imposto que seria devido no lugar de todos os demais na cadeia, e não é ele quem deve arcar com o tributo, a única resposta lógica possível é inserir o custo do tributo no preço da mercadoria vendida – que será naturalmente repassado até o final da cadeia –, assim como foi demonstrado na Tabela 3.

Com o tributo integrando o preço do produto, fica configurada a mesma situação em que o ICMS não pode ser considerado como receita ou faturamento e não pode ser incluído nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

A maior diferença, no caso, é que o repasse do ICMS-ST é feito, num primeiro momento, pela empresa substituta, a qual recolhe o tributo ao fisco e recebe o pagamento do substituído, e, em seguida, acontece continuamente nas operações subsequentes entre todos substituídos da cadeia. Ao contrário do ICMS “normal”, em que o recolhimento do tributo se dá em cada operação.

Registre-se que mesmo assim o montante equivalente ao imposto está inserido no preço da mercadoria e é ressarcido a cada operação entre os contribuintes substitutos e substituídos.

O sujeito, portanto, não “fatura” o ICMS-ST, porque o fato de auferir renda em razão da venda de mercadorias que estão no regime da substituição tributária, figurando como

substituído, incorre, certamente, na obrigação de destinar uma parcela do preço pago, a título de ICMS-ST, ao substituto, o qual, por sua vez, já terá o destinado à fazenda.

O substituído, no regime da ST, paga o tributo (por ocasião da compra) e se reembolsa junto ao consumidor final, contudo, não lhe é garantido excluir o valor recebido a título de ICMS-ST da base de cálculo das contribuições, embora fique claro que tal valor não constitui receita.

Isso tudo tendo em vista que o substituído tributário apura a base de cálculo para determinar os débitos das contribuições em destaque com base na receita bruta auferida, oriunda, dentre outras verbas, das prestações recebidas pelas vendas de mercadorias, e que nessas vendas está embutido o valor do ICMS-ST (o qual foi pago pelo substituto e então repassado).

Cite-se que a legislação federal, no inciso IV<sup>61</sup>, do art. 22, do Decreto nº 4.524/2002 (regime cumulativo), e no § 4<sup>o</sup><sup>62</sup>, do art. 12, do Decreto-Lei nº 1.598/77 (regime não cumulativo), elenca a possibilidade de exclusão do imposto das contribuições, o que, entretanto, tem certa dificuldade de aplicação prática, já que os valores referentes ao ICMS-ST muitas vezes não são destacados nas notas fiscais, e, quando estão, é somente na nota emitida pela figura do substituto. Além de ser uma questão muito controvertida no âmbito administrativo-tributário capaz de gerar autuações fiscais caso o auditor fiscal entenda de maneira diversa.

Dessa forma, o esperado pelos contribuintes é que se reconheça que o ICMS-ST compõe o preço da mercadoria, mas não é riqueza/disponibilidade e não integra o faturamento da empresa, devendo ser retirado das bases de cálculo do PIS e da COFINS, nos mesmos termos do RE nº 574.706 PR.

### **3.2.1 A lide nos tribunais superiores**

#### **3.2.1.1 Julgamento no STF**

Inicialmente o tema da exclusão do ICMS-ST das bases de cálculo do PIS e COFINS foi levado ao STF, nos autos do RE nº 1.258.842/RS, tema nº 1098 de repercussão geral. Entretanto, em 15/08/2020, o STF julgou que não existia repercussão geral no caso e afirmou

---

<sup>61</sup> “Art. 22. Para efeito de apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, observado o disposto no art. 23, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º): [...] IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;” (BRASIL, 2002a).

<sup>62</sup> Art. 12. A receita bruta compreende: [...] § 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

que a matéria era infraconstitucional, indicando que a responsabilidade sobre a decisão da celeuma era do STJ.

### 3.2.1.2 Julgamento no STJ

A discussão foi também levada ao STJ, por diversos casos tratando do tema, o que resultou na afetação da lide à sistemática de recursos repetitivos nos autos dos Recursos Especiais (REsp) ns.º 1.896.678 RS e 1.958.265 SP, configurando o Tema de Recursos Repetitivos n.º 1125.

Até então, nestes processos, só foi reconhecida a repercussão geral e, mais recentemente, na data de 04/07/2022, foi apresentado parecer do Ministério Público Federal (MPF), o qual, de forma muito sucinta, esclarece a questão:

Cinge-se a questão em definir a possibilidade de o contribuinte substituído, no regime de substituição tributária progressiva do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS-ST), excluir ou não da base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) a parcela correspondente ao tributo estadual retido antecipadamente pelo contribuinte substituído. 7. A discussão gira em torno se a regra definida no Tema 69 (O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS) aplica-se para o ICMS/ST destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituído em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. [...] No regime de substituição tributária, um contribuinte é responsável por recolher o ICMS dos demais elos de uma cadeia de consumo de forma antecipada, facilitando a fiscalização quanto ao pagamento do tributo. Dessa feita, o responsável pelo pagamento do imposto estadual, denominado substituído, irá recolher não apenas o ICMS referente à operação por ele realizada, mas também o ICMS relativo às operações subsequentes (ICMS-ST), acrescentando o montante do tributo à nota de venda, de modo que o substituído a ele se sujeita no momento da aquisição. 10. Frisa-se que a sistemática de substituição tributária no ICMS consiste no recolhimento do imposto por contribuinte diverso (substituído) do que prática a operação de venda de mercadorias (substituído). 11. Observa-se que o imposto é o mesmo, mas com contribuintes de fato diferentes. A base de cálculo do tributo não sofre modificação quando se trata de arrecadação mediante substituição tributária, portanto, o ICMS-ST nada mais é do que uma antecipação do ICMS normal. Assim, não há como julgá-los de maneira diferente. 12. Logo, vedar a exclusão do ICMS-ST da incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS importa em tratamento desigual entre os contribuintes, pois cada estado tem uma lei específica para a substituição tributária e, dependendo do ente, a sistemática de pagamento do ICMS de uma determinada mercadoria poderá, ou não, ser de substituição tributária. A consequência prática disto é que uma opção legislativa de um ente federativo (estados e Distrito Federal) pelo ICMS-ST, obrigatória ao contribuinte, repercutirá na base de cálculo de um tributo federal. Dessa feita, o recolhimento antecipado não pode privar o contribuinte que foi substituído de excluir o imposto da base das contribuições federais. Portanto, aplica-se a tese fixada no Tema 69 do STF. Assim o ICMS-ST deve ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído (BRASIL, 2021i, grifos nossos).

E se posiciona no sentido de que deve ser reconhecida e deferida a exclusão do ICMS-ST das bases de cálculo do PIS e da COFINS, para ambos os contribuintes substituído e substituído (ZANCHETTIN, 2022).

Importa falar que a posição do STJ sobre o assunto sempre foi firme no sentido de que não seria possível excluir o ICMS-ST das bases de cálculo das contribuições retro.

Uma decisão recente, tomada no Agravo Interno (AgInt) no REsp n.º 1972353, exemplifica esse posicionamento:

O ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS e da Cofins devidos pelo substituído porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo. Precedentes (BRASIL, 2022c).

No processo acima visto, o Min. Og Fernandes, relator, exarou que:

Conforme entendimento da Segunda Turma, "o ICMS-ST é recolhido pelo substituto tributário (responsabilidade tributária por substituição) e não pelo substituído, assumindo a feição de tributação direta (e não indireta como o ICMS regular), não havendo que se falar em não cumulatividade, já que não há tributação em cadeia. Desse modo, não está destacado nas notas fiscais de saída do substituído, donde se conclui que este (substituído) é mero contribuinte econômico do tributo em questão. Nessa condição, o substituto pode optar por absorver o impacto econômico da exação sem repassá-lo ao substituído. Tal significa que tudo aquilo que o substituído recebe pela venda de suas mercadorias e/ou serviços a terceiros é preço e, como tal, constitui receita bruta/faturamento seu, não guardando qualquer relação com o ICMS-ST já recolhido pelo substituto. Não há formalmente qualquer parcela recebida pelo substituído a título de ICMS a ser repassada ao Estado, já que os valores já o foram repassados previamente pelo substituto, havendo apenas a repercussão econômica desse repasse (que pode ou não existir) e que não legitima o pleito (já que o substituto pode ou não aumentar o valor da mercadoria para pagar o ICMS-ST). A toda evidência, o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído simplesmente porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo" (AgInt no REsp n. 1.885.048/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 18/12/2020). (BRASIL, 2022c, grifos nossos).

Em poucas palavras, seu argumento foi o de que quem faz o pagamento do tributo ao Estado é o substituto, sem que haja qualquer repasse de tributação, alegando que o ICMS-ST não seria indireto, como o “normal”, e que todo o valor da mercadoria constitui seu efetivo “preço” e, por conseguinte, é receita/faturamento da empresa substituída.

Nesse sentido, o STJ entendia que somente poderia se aproveitar da exclusão do ICMS, após as definições do Tema n.º 69 de Repercussão Geral, o contribuinte que figura na relação como substituto, pois seria quem efetivamente assume a responsabilidade do tributo e faz o repasse do valor.

Veja-se, também, a decisão do AgInt no REsp n.º 1885048, em que o magistrado, Ministro Mauro Campbell Marques, expôs:

O ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído simplesmente porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo. É da natureza de todos os tributos a repercussão econômica. Os informes de "ICMS Cobrado Anteriormente por ST" preenchidos eletronicamente pelo substituído existem apenas para efeito de controle fiscal, não o transformando em contribuinte de direito da exação, mas apenas informando sua repercussão econômica o que não é suficiente para possibilitar a "exclusão" pretendida. 2. O argumento desenvolvido pelo PARTICULAR substituído,

em verdade, é uma forma alternativa de se pleitear que o valor suportado economicamente pelo substituído a título de ICMS-ST gere créditos dentro da sistemática da não cumulatividade das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo que esta Segunda Turma tem vários precedentes formados sobre a matéria onde restou consignado que o contribuinte não tem direito ao creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição (BRASIL, 2020a, grifos nossos).

Ademais, na época anterior ao julgamento do RE n.º 574.706/PR, o STJ fundamentava suas decisões com base em sua própria jurisprudência a respeito do tema, a exemplo das Súmulas n.º 68 e n.º 94, desse tribunal. Como pode ser percebido na ementa do REsp n.º 1528604 / SC:

A possibilidade de inclusão, na receita bruta, de parcela relativa a tributo recolhido a título próprio foi reafirmada, por maioria, pela Primeira Seção desta Corte em 10.6.2015, quando da conclusão do julgamento do recurso representativo da controvérsia REsp n.º 1.330.737/SP, de relatoria do Ministro Og Fernandes, ocasião em que se concluiu que o ISSQN integra o conceito maior de receita bruta, base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS na sistemática não cumulativa. 3. O tema já havia sido objeto de quatro súmulas. Duas elaboradas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e duas elaboradas por este Superior Tribunal de Justiça, a saber: Súmula n. 191/TFR: "É compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes". Súmula n. 258/TFR: "Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM". Súmula n. 68/STJ: "A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS". Súmula n. 94/STJ: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL". 4. Mutatis mutandis, a mesma lógica deve ser aqui aplicada para as contribuições previdenciárias substitutivas em razão da identidade do fato gerador (receita bruta). 5. Desse modo, à exceção dos ICMS-ST, e demais deduções previstas em lei, a parcela relativa ao ICMS inclui-se no conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011. (BRASIL, 2015b, grifos nossos).

Por fim, destaca-se a decisão tomada no AgInt no RE n.º 1905040/RS, de relatoria do Min. Herman Benjamin:

A Corte regional, no enfrentamento da matéria, consignou: "(...) ainda que o valor devido a título de reembolso pelo ICMS-substituição (ICMS-ST) tenha de ser pago pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto no momento em que aquele adquire desse a mercadoria, certo é que não se trata de desembolso atinente à aquisição dos bens e serviços. Isso porque o fato gerador do ICMS recolhido em regime de substituição tributária 'para frente', conforme já referido, é aquele a ser praticado pelo contribuinte substituído, ou seja, a venda/revenda da mercadoria ao consumidor final. Desse modo, os valores despendidos pelo contribuinte substituído, a título de reembolso ao contribuinte substituto pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST), não representam custo de aquisição, mas sim encargo incidente na venda/revenda da mercadoria ao consumidor final" (fl. 380, e-STJ). 4. Ao assim decidir, verifica-se que o acórdão recorrido se alinhou à atual jurisprudência do STJ de que o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelo substituído, porquanto jamais esteve formalmente incluído na aludida base de cálculo. [...] Dessume-se que a decisão proferida nas instâncias ordinárias está em sintonia com o atual posicionamento do STJ, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. 6. Agravo Interno não provido. (BRASIL, 2021f, grifos nossos).

Percebe-se, com isso, que o entendimento consolidado no tribunal até então era no sentido de que o ICMS-ST deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Sendo assim, a decisão que for tomada pelo o tribunal no julgamento dos REspS ns.º 1.896.678/RS e 1.958.265/SP, será decisiva para definir o rumo da discussão criada ao longo dos anos sobre o tema.

### 3.2.2 Os possíveis efeitos da tese de exclusão do ICMS-ST

Após o julgamento dos ED no RE n.º 574.706 PR, que modulou os efeitos, os contribuintes de todo o país puderam passar a excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, e a exigir a restituição do indébito tributário referente às contribuições recolhidas incorretamente nos últimos anos, respeitando o prazo prescricional para a repetição<sup>63</sup> e o limite decorrente da modulação dos efeitos da decisão<sup>64</sup>.

Isso resultou no aproveitamento, por contribuintes de todo o país, de quantias altas de créditos tributários referentes às contribuições pagas indevidamente ou a maior, retroativamente, além do benefício gerado a diante.

Trata-se de uma recuperação de aproximadamente 20%<sup>65</sup> do faturamento mensal da empresa que está no regime não cumulativo, e 7,5%<sup>66</sup> para a que opta pelo regime cumulativo, para cada ano em que a exclusão for feita.

Valor este que ainda será atualizado monetariamente pela SELIC, para as exclusões feitas retroativamente.

Um estudo sobre o impacto da exclusão do ICMS, realizado por Zago, Silva e Rigo, revelou que uma determinada empresa do segmento alimentício<sup>67</sup> teria direito à restituição do total de R\$ 10.964.215,38, considerando os últimos 5 anos (2022, p. 81), enquanto que uma outra empresa, da área de indústria de calçados, teve R\$ 2.640.712,26 a recuperar (também incluindo os últimos 5 anos) (TEIXEIRA; MACHADO, 2008 apud 2022, p. 81).

---

<sup>63</sup> A restituição do indébito tributário é disciplinada pelos arts. 165 a 169, do CTN (BRASIL, 1966), e o seu prazo prescricional é de 5 anos contados a partir da data do pagamento do tributo, para os casos em que houve pagamento incorreto ou a maior.

<sup>64</sup> Até o dia 15/03/2017 para os contribuintes que não haviam entrado com uma ação judicial antes dessa data (BRASIL, 2021k).

<sup>65</sup> Considerando a alíquota de 17%, do ICMS, os valores a serem recuperados, no regime não cumulativo, podem ser estipulados aplicando essa alíquota ao faturamento mensal da empresa e multiplicando esse resultado pelas alíquotas do PIS e da COFINS, que somadas são de 9,35%, o que equivale a aproximadamente 1,59% do faturamento mensal.

<sup>66</sup> Considerando a alíquota de 17%, do ICMS, os valores recuperados, no regime cumulativo, podem ser calculados aplicando essa alíquota ao faturamento mensal da empresa e multiplicando esse resultado pelas alíquotas das contribuições, que somadas são de 3,65%, o que equivale à 0,62%.

<sup>67</sup> “A empresa do estudo em questão se enquadra no regime de tributação Lucro Real e possuía faturamento médio anual de aproximadamente R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais). Localizada em Osasco –SP e atuante no segmento alimentício, contava com duas filiais e operava no processamento de carnes desde 1981, sendo incorporada em 2017 a uma empresa multinacional.” (ZAGO; SILVA; RIGO, 2022, p. 78).

Essas pesquisas mostram, num geral, que a recuperação afere sempre um bom resultado para o contribuinte, o que inevitavelmente tem impacto no orçamento financeiro do Estado.

Em seu estudo, Broetto, Silva e Gugel (2017, p. 13) afirmam que os tributos que recaem sobre o faturamento das empresas são as principais fontes de arrecadação de receitas governamentais, ao passo em que são os maiores redutores de resultado das grandes sociedades. Tem-se um ganho muito grande para o setor privado, em troca de um déficit orçamentário para o governo.

Uma matéria jornalística publicada no dia 26/09/2022 (CONSULTOR JURÍDICO, 2022), revelou que o governo federal espera a perda de cerca de 1,46 trilhão de reais referente à provável derrota de ações judiciais que tratam de temas tributários, parte pela diminuição da arrecadação anual e parte pelas devoluções, cujo 90% do valor diz respeito aos processos que envolvem o PIS e a COFINS, dentre eles aqueles que versam sobre a exclusão do ICMS e de outros tributos da base de cálculo das contribuições.

A exemplo, só de ações com o tema “Cofins/PIS. Base de cálculo, inclusão do ICMS”, que transitaram em julgado em 2021, o governo estima a afetação do valor de 533,1 bilhões de reais (BRASIL, 2022a) para arcar com as restituições.

No ano de 2021 os Estados arrecadaram de ICMS, em média, cerca de 43,3 bilhões de reais mensalmente e 520 bilhões (arredondados) ao todo (BRASIL, 2022b).

Desse montante, 27,86% é do comércio atacadista, 16,71% é do comércio varejista, 15,47% é de energia elétrica, 26,55% é de petróleo, combustível e lubrificantes, 6,58% é de serviços de comunicação, 3,16% é de serviços de transporte e os últimos 3,66% são de outros (BRASIL, 2022a).

Os setores cujos produtos podem<sup>68</sup> estar no regime da ST são: autopeças, bebidas, cigarros, cimentos, combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, ferramentas, lâmpadas, materiais de construção, materiais de limpeza, materiais elétricos, medicamentos e produtos farmacêuticos, papéis, plásticos, produtos cerâmicos e vidros, pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha, produtos alimentícios, produtos de papelaria, produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos, produtos eletrônicos, rações, sorvetes, tintas, veículos automotores e venda de mercadorias pelo sistema porta a porta (BRASIL, 2018a).

---

<sup>68</sup> O Convênio ICMS n.º 142/18, do CONFAZ, dispõe quais podem ser os produtos a ter a sistemática da ST, mas para sua efetivação é preciso que o Estado-membro signatário do convênio o ratifique através de lei própria.

Afere-se que grande parte dos grupos de mercadorias acima citados são dos setores do comércio, tanto varejista como atacadista, de energia elétrica e de combustíveis e lubrificantes, de modo que o ICMS-ST representa uma parte relevante da arrecadação de ICMS.

Com base nisso, pode-se prever que o deferimento da tese que está pendente no STJ pode levar ao comprometimento de uma quantia volumosa de dinheiro público, tanto pelas restituições a serem feitas, como pela diminuição da arrecadação estatal dali em diante, assim como foi no caso do ICMS.

Ao mesmo tempo em que ela também pode servir de grande auxílio às empresas dos setores afetados, pois o ganho econômico é evidente e pode ser um diferencial para a situação financeira da empresa naquele momento.

## 4 PESQUISA JURISPRUDENCIAL

### 4.1 BREVE EXPOSIÇÃO E ANÁLISE DOS JULGADOS

Inicialmente, refira-se que a afetação dos REsp ns.º 1.896.678/RS e 1.958.265/SP ao Tema de Recursos Repetitivos n.º 1125 não suspendeu<sup>69</sup> os processos em trâmite, cuja questão de direito seja a mesma, perante os juízes federais e TRFs do país (BRASIL, 2021g), de modo que as lides em primeira e segunda instância continuam sendo julgadas normalmente.

Com isso em vista, proceder-se-á com a análise de julgados selecionados nos TRFs, com especial enfoque no TRF-5, com o objetivo de entender os pontos de vistas dos juízes e desembargadores a respeito do tema e os fundamentos por eles utilizados, bem como esclarecer como têm sido as decisões no ano de 2022.

Refira-se que não foi realizada pesquisa no âmbito do TRF da 6ª Região, em razão de o tribunal ainda não ter um sistema apropriado para consulta de jurisprudência, em seu sítio eletrônico (BRASIL, 2022q), por ser um órgão que foi criado e instalado há pouco tempo no país (BRASIL, 2022r).

Para evitar expor exaustivamente o conteúdo e/ou ementas de todos acórdãos e decisões pesquisadas, o presente trabalho trará somente a análise dos julgados e o resultado das pesquisas de forma agregada, fazendo as devidas referências e destacando o que for mais relevante.

Para a pesquisa, foram utilizadas as plataformas de busca de jurisprudência dos próprios tribunais, com os termos “exclusão”, “icms-st”, “pis”, “cofins” e “base de cálculo”.

#### 4.1.1 Análise dos processos no TRF da 5ª Região

No TRF-5 foram consultados julgados entre 2017<sup>70</sup> e 2022 (data de publicação).

A partir de 2017 já haviam decisões proferidas pelo tribunal que concediam a exclusão do ICMS-ST das bases de cálculo do PIS e da COFINS, de forma analógica à decisão do STF no RE 574.706/PR.

Deve-se dar ao ICMS-ST o mesmo tratamento conferido ao ICMS destacado na nota fiscal fora do regime de substituição tributária, uma vez que, num caso como no outro, o valor relativo ao ICMS (ou ICMS-ST) constitui ônus fiscal, e não faturamento do contribuinte (substituído), ainda que tenha sido embutido no preço da mercadoria (BRASIL, 2017b, grifos nossos).

As decisões entre 2017 e 2019 eram majoritariamente favoráveis, contudo, mesmo ali já haviam algumas divergências, pois umas fundamentavam que a exclusão do ICMS-ST seria

<sup>69</sup> Somente foram suspensos os REsps ou agravos em REsps em segunda instância e/ou no STJ (BRASIL, 2021g).

<sup>70</sup> Não foram encontrados processos com o tema (pelas palavras-chave pesquisadas) antes de 2017.

geral (tanto para o substituto, como para o substituído) e outras reconheçam o direito somente para o substituto.

A exemplo, no acórdão da Apelação Cível (AC) n.º 0800034-50.2018.4.05.8401, julgada em 25/10/2018, de relatoria do Desembargador Federal Rogério de Meneses Fialho Moreira, tem-se a disposição expressa de que a exclusão seria válida somente enquanto o contribuinte estivesse na condição de substituto:

Da definição de faturamento aproveitada pelo STF, pode-se concluir que, apesar de se constituir regime diferenciado de responsabilidade pelo pagamento do tributo devido, deve-se reconhecer que valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário (ICMS/ST) deve ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS, seja no regime de apuração cumulativa ou no regime de apuração não cumulativa, porque este não constitui faturamento ou receita bruta do contribuinte, mas sim ônus fiscal. É nesse sentido vem se pronunciando este E. Tribunal (BRASIL, 2018b, grifos nossos).

Enquanto que, no acórdão da AC n.º 0806830-51.2018.4.05.8500, de relatoria do Des. Federal Cid Marconi, julgada em 26/09/2019, fica determina a possibilidade de aplicação do tema ao caso do substituído também.

Remessa Necessária em face de sentença que concedeu a Segurança impetrada pela Empresa para determinar a exclusão do ICMS-ST das bases de cálculo do PIS e da COFINS, recolhidos na condição de contribuinte substituída, bem como para declarar o direito da Impetrante à compensação dos valores pagos indevidamente, após o trânsito em julgado, observada a prescrição quinquenal e atualizados monetariamente pela taxa SELIC. [...] Cumpre registrar que o Tema 69/STF é plenamente aplicável ao ICMS-ST tendo em vista não se tratar de um novo tributo a incidir na base de cálculo do PIS e da COFINS. O tributo é o mesmo - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços -, contudo com a peculiaridade de a sistemática de recolhimento ser a da responsabilidade tributária por substituição, ou seja, apenas o regime de recolhimento é diferenciado, o que não tem o condão de modificar a espécie tributária (BRASIL, 2019c).

Os argumentos, até então, eram reconhecendo que a situação do ICMS-ST era praticamente a mesma do ICMS, reiterando os argumentos da tese, já mencionados, de que o tributo, mesmo no regime de substituição, está inserido no preço do produto, sendo repassado, e não integra o faturamento da empresa.

A partir de 2020 começaram a haver posições discordantes, principalmente após o julgamento em turma ampliada da quarta turma, do tribunal, com a segunda, onde o posicionamento foi alterado para dizer que, pelo contrário, o ICMS-ST nunca nem integra o preço da mercadoria ou o faturamento da empresa, porque seu ônus foi totalmente assumido pelo substituto tributário, de modo que o substituído não recebe o imposto, de forma indireta, e não faz qualquer repasse.

No que respeita ao ICMS-ST, a Turma ampliada das 2ª. e 4ª. Turmas, em sua composição titular e integral, decidiu pela impossibilidade de exclusão do ICMS-ST da base do PIS/COFINS, uma vez que somente o substituto tributário (e não o substituído) faria jus ao decote, [...] o substituto tributário (e não o substituído, caso

do recorrente) teria direito de excluir tais valores do faturamento, já que é ele que antecipa o pagamento do ICMS de toda a cadeia subsequente. Isso porque, no caso do substituído tributário, não há ICMS nas notas fiscais por ele emitidas, mercê de o pagamento, a esse título, já ter sido efetuado, antecipadamente, pelo substituto tributário. Então, como o ICMS a ser excluído é o destacado na nota (e não o próprio "ônus") e nela - nas notas fiscais - inexistente ICMS (é zerado), não há o que ser decotado pelo substituído de seu faturamento, base de cálculo do PIS e da COFINS. Ausente valor de ICMS destacado na nota fiscal, no caso do substituído tributário (ICMS-ST), não há o que ser excluído do faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS (BRASIL, 2020c, grifos nossos).

Outro dos argumentos encontrados nos julgados desfavoráveis é o de que a jurisprudência histórica do STJ (BRASIL, 2015b, grifos nossos) é em sentido de negar o pedido – mesmo fundamento que ainda é usado, na atualidade, por alguns juízes federais para fundamentar o indeferimento do pedido, como se tem na sentença do Mandado de Segurança Cível n.º 0800041-06.2022.4.05.8303:

Em 15.03.2021, a E. Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça no AgInt. nos EDcl no REsp 1.881.576-SC, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, decidiu que o ICMS-Substituição Tributária não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS devidos pelo substituído, simplesmente porque jamais esteve formalmente nessa mesma base de cálculo (BRASIL, 2022e).

Daí em diante as decisões favoráveis e desfavoráveis surgiram na mesma medida, sob os mesmos argumentos.

As decisões mais recentes, de 2022, da primeira e terceira turmas do tribunal têm sido em maior parte favoráveis à exclusão, reconhecendo que o ICMS-ST repercute financeiramente no contribuinte substituído, por integrar o preço da mercadoria, e, nessa condição, não compõe faturamento ou receita do mesmo, por ter natureza de reembolso do tributo pago (antecipadamente), como se vê no acórdão da Apelação / Remessa Necessária (ApelRemNec) n.º 0808046-85.2020.4.05.8400, de relatoria do Des. Federal Francisco Roberto Machado, da primeira turma, julgada em 13/06/2022:

o contribuinte substituto ao realizar a saída da mercadoria destaca o ICMS da operação própria e o ICMS das operações futuras, dispensando as operações subsequentes do referido destaque. 5. No caso em apreço, o apelado é comerciante varejista e, nessa condição, atua como substituído tributário no regime tributação do ICMS/ST. [...] É certo que o STF, quando do julgamento do RE 574.706/PR, não apreciou a questão do ICMS/ST. Entretanto, trata-se do mesmo tributo, a única diferença existente entre o ICMS e o ICMS-ST é o regime de tributação, isto é, no último há uma antecipação do imposto devido na operação final (substituição tributária para frente). [...] "Destarte, assim como acontece com o ICMS, no caso do ICMS-ST, embora não se possa afirmar categoricamente que haverá mero trânsito de valores pela empresa substituída, inegável que tal fato só não ocorre em virtude da antecipação do recolhimento, aos cofres dos Estados-Membros, do imposto devido na operação final. [...] Assim, ainda que antecipado, o ICMS-ST se refere a operação própria do substituído, não devendo ser computado na base de cálculo do PIS e da COFINS, eis que não realiza a sua hipótese de incidência [...] Apelação da parte autora parcialmente provida para reconhecer o seu direito de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS a parcela relativa ao ICMS e ao ICMS-ST destacado na nota fiscal (BRASIL, 2022d, grifos nossos).

A maioria das decisões favoráveis apontam que a exclusão deve se dar sobre o imposto destacado nas notas fiscais (o que gera certa incógnita, pois geralmente não há esse destaque nas notas que são passadas aos substituídos), como na acima exposta. Outras determinam a necessidade de comprovação efetiva de que o sujeito recolheu o PIS e a COFINS com a incidência do tributo em suas bases de cálculo<sup>71</sup>.

Deve-se pontuar que a mesma turma, por exemplo a primeira, por vezes julga um caso idêntico de forma completamente diferente, negando o pedido, como é o caso do acórdão da ApelRemNec n.º 0802869-09.2021.4.05.8400, de relatoria do Des. Federal Roberto Wanderley Nogueira, da primeira turma, julgada em 30 de junho de 2022:

Desse modo, o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, quer se considere o faturamento (art. 195, I, da CF - redação original) ou a receita (art. 195, I, "b" - redação dada pela EC nº 20/98). Essa conclusão também se aplica no período de vigência das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (regime não cumulativo) e até mesmo da Lei nº 12.973/14. [...] Entretanto, a aludida fundamentação não se aplica ao ICMS-ST, razão de decidir do édito recorrido. [...] Nesse sentido, o contribuinte substituído é responsável por, antecipadamente, calcular e efetuar o pagamento do tributo devido na operação própria e nas operações subsequentes, desobrigando os contribuintes sucessivos (substituídos) desse recolhimento. [...] No regime de substituição tributária do ICMS, o responsável eleito pelo pagamento do ICMS, chamado substituído, deverá recolher não apenas o ICMS referente à operação por ele realizada (ICMS próprio), mas também será responsável pela retenção e pagamento do ICMS relativo às operações subsequentes, dos chamados substituídos. Portanto, o contribuinte substituído ao realizar a saída da mercadoria destaca o ICMS da operação própria e o ICMS das operações futuras, dispensando as operações subsequentes do referido destaque. É certo que o STF, quando do julgamento do RE 574.706/PR, não apreciou a questão do ICMS/ST. Tecidas essas considerações, dou provimento à apelação e à remessa necessária (BRASIL, 2022, grifos nossos).

No caso acima o Juiz Federal, em primeira instância, havia concedido ao contribuinte, na qualidade de substituído, a permissão para excluir o ICMS-ST das bases de cálculo do PIS e da COFINS, decisão que foi revogada pela primeira turma do TRF-5.

Ao passo em que, no caso abaixo, tem-se o acórdão da AC n.º 0800041-06.2022.4.05.8303, de relatoria do Des. Federal Francisco Roberto Machado, da primeira turma, julgada em 31 de agosto de 2022, no qual, de forma oposta (e até irônica), se analisa a decisão do Juiz Federal que, em primeira instância, negou o pedido de exclusão do imposto das bases de cálculo das contribuições ao contribuinte, que também estava na qualidade de substituído, a qual, por fim, foi revogada no TRF-5 (permitindo a exclusão do ICMS-ST), nos seguintes termos:

No caso em apreço, a impetrante é comerciante varejista e, nessa condição, atua como substituído tributário no regime tributação do ICMS/ST. Insta, então, perquirir se o

<sup>71</sup> “Embargos de Declaração providos parcialmente apenas para assentar que a restituição do indébito do ICMS-ST somente é devida a quem comprovar que assumiu o encargo e efetivamente recolheu o PIS e a COFINS com a inclusão de tal tributo em suas bases de cálculo” (BRASIL, 2022s).

substituído possui direito à exclusão do montante do ICMS/ST da base de cálculo do PIS/COFINS, em outras palavras, se o ICMS antecipadamente recolhido pelo substituto pode ser abatido do cálculo do PIS e da COFINS. É certo que o STF, quando do julgamento do RE 574.706/PR, não apreciou a questão do ICMS/ST. Entretanto, refletindo melhor sobre matéria, tenho que se trata do mesmo tributo, a única diferença existente entre o ICMS e o ICMS-ST é o regime de tributação, isto é, no último há uma antecipação do imposto devido na operação final, que se chama de substituição tributária para frente. Ressalte-se que a substituição tributária para frente ou progressiva é mecanismo utilizado pelo fisco visando otimizar a arrecadação tributária, diminuindo a evasão fiscal e facilitando o recolhimento e a fiscalização os tributos polifásicos, não cabendo, por essa razão, fazer distinção entre contribuintes de um mesmo imposto. Assim como se dá com o ICMS devido pela operação própria, nos termos do entendimento firmado pelo STF, por ser destinado ao ente tributante, não constitui faturamento ou receita bruta do contribuinte, o ICMS-ST se refere a operação própria do substituído, não devendo ser computado na base de cálculo do PIS e da COFINS (BRASIL, 2022g, grifos nossos).

Ou seja, na mesma turma do tribunal há divergência quanto a solução da problemática aqui estudada, o que resultou no julgamento extremamente diferente de dois casos práticos idênticos.

Por outro lado, as segunda e quarta turmas do órgão têm decidido unicamente que só cabe a exclusão do ICMS-ST ao contribuinte substituto, negando o pleito aos substituídos, com fundamento no entendimento definido pela turma ampliada de ambas as turmas (BRASIL, 2020c), já explicado.

Por fim, diga-se que das 37 decisões do ano de 2022 que foram analisados, 20 negaram a exclusão do ICMS-ST e 17 foram favoráveis à tese, na seguinte proporção:

**Tabela 8 - Inclinação das decisões do ano de 2022 por turma no TRF-5**

	Decisões Favoráveis	Decisões Negativas	Decisões Totais
Primeira Turma	9	4	13
Segunda Turma	-	10	10
Terceira Turma	8	1	9
Quarta Turma	-	5	5
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>20</b>	<b>37</b>

Fonte: (BRASIL, [20--]b).

Percebe-se a desigualdade no tratamento desse tema no TRF-5.

#### 4.1.2 Análise dos processos nos TRFs das demais regiões

Nas demais regiões do país, a situação nos TRFs é também polarizada, o que importa dizer que em alguns a resolução da tese está bem definida, seja para negar ou validá-la, e em outros há divergências e o entendimento está constantemente se alterando.

Ao todo foram vistas 108 decisões e a sua maioria foi proferida (data de julgamento) no ano de 2022<sup>72</sup>. Dentre elas, 51 tiveram um posicionamento favorável à tese, enquanto que 57 foram contrárias a ela, como é possível observar pela Tabela 8, a seguir exposta:

**Tabela 9 - Quadro de decisões pesquisadas ao todo por tribunal**

	Decisões Favoráveis	Decisões Negativas	Decisões Totais
TRF-1	6	18	24
TRF-2	3	3	6
TRF-3	7	5	12
TRF-4	10	9	19
TRF-5	25	22	47
<b>Total</b>	<b>51</b>	<b>57</b>	<b>108</b>

Fonte: autoria própria.

#### 4.1.2.1 O TRF da 1ª Região

No TRF da 1ª Região o entendimento majoritário é o de que a exclusão do ICMS-ST pelo contribuinte substituído não é possível (BRASIL, [20--]a).

O argumento utilizado é o de que, como o ICMS-ST é antecipado pelo contribuinte substituído, o seu valor constitui, de fato, mero ingresso transitório de receita do substituído e por isso sequer está presente na base de cálculo do PIS e COFINS, de modo que não haveria no que se falar em exclusão do imposto.

Ou seja, eles concordam com o principal argumento de que o ICMS-ST não constitui receita ou faturamento, mas interpretam a situação fática de um modo diferente, identificando que o valor é tão transitório que não é inserido na base de cálculo das contribuições desde o início, com fundamento em precedentes do STJ.

É o exemplo encontrado na ementa do acórdão da AC n.º 1023924-13.2018.4.01.3400, de relatoria do Juiz Federal Henrique Gouveia da Cunha, da sétima turma, julgado em 25/08/2022:

Não há que cogitar na possibilidade de exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, tendo em vista que os valores retidos e recolhidos a título de ICMS-ST pelo contribuinte substituído, anterior na cadeia tributária, constituem mero ingresso na contabilidade da empresa substituída, tornando-a apenas depositária de tributo que será entregue ao Fisco. Aplicação de precedentes jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça e deste Tribunal Regional Federal (BRASIL, 2022h, grifos nossos).

<sup>72</sup> Somente não são exclusivamente do ano de 2022 as decisões do TRF da 2ª Região, porque não foram encontrados julgados desse período no tribunal; do TRF da 4ª Região, em razão de uma delas ser de um julgamento em turma ampliada, do ano de 2021; e do TRF-5, no qual 10 dos precedentes são de outros anos.

E no acórdão da ApelRemNec n.º 1003025-91.2019.4.01.3809, de relatoria do Des. Federal Novély Vilanova Da Silva Reis, da oitava turma, julgada em 09/05/2022:

A impetrante, na substituição tributária, não é contribuinte do ICMS, mas apenas depositária desse imposto. Daí que o valor do ICMS-ST constitui mero ingresso na contabilidade da empresa substituta, pelo que é indevida sua exclusão da base de cálculo do Pis e da Cofins. O ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS e da Cofins devidos pelo substituído porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo. [...] Enquanto não for julgado o REsp 1.896.678-RS, r. Ministro Gurgel de Faria, 1ª Seção do STJ em 07.12.2021, que trata da “possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído”, prevalece a orientação da 2ª Turma daquela Corte (BRASIL, 2022i, grifos nossos).

Entretanto, deve-se apontar que existem decisões favoráveis no tribunal, que apesar do entendimento exposto acima, consideram de modo diverso, como se vê no acórdão da ApelRemNec n.º 1008339-08.2020.4.01.3801, de relatoria do Des. Federal Marcos Augusto de Sousa, da oitava turma, julgada em 04/07/2022:

Por outro lado, conforme decisão proferida pelo Desembargador Federal Johnson Di Salvo, integrante da Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no bojo do AI 5009624-02.2019.4.03.0000, publicada em 06/05/2019, “exclui-se da base de cálculo do PIS/COFINS não só o ICMS apurado pela impetrante na qualidade de contribuinte, como também na qualidade de substituído tributário, em operações de mercadorias cujos fornecedores estejam obrigados a antecipar o ICMS devido na sua revenda (substituição tributária para frente)”, uma vez que “o valor devido participa da formação de preço da mercadoria quando da sua revenda ao consumidor final, inclusive com identificação em nota fiscal e devida escrituração”. [...] Ante o exposto, dou provimento à apelação da impetrante para, reformando parcialmente a sentença, conceder a segurança para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes no que tange ao recolhimento do PIS e da COFINS com a inclusão, também, do ICMS-ST nas suas bases de cálculo, quando figurar como substituída tributária, e para determinar a exclusão das bases de cálculo do PIS e da COFINS de todo o montante do ICMS destacado nas notas fiscais (BRASIL, 2022j, grifos nossos).

#### 4.1.2.2 O TRF da 2ª Região

No TRF da 2ª Região foram encontrados poucos julgados recentes (BRASIL, [20--]c) – sob o critério de pesquisa anteriormente mencionado – e nenhum do ano de 2022<sup>73</sup>.

O entendimento desse tribunal se mostrou ser majoritariamente contrário à exclusão do ICMS-ST das bases de cálculo do PIS e da COFINS, através de fundamentos muito próximos aos já empregados pelos magistrados, de que o ICMS-ST tem natureza de encargo incidente na venda e, por ser apenas um repasse entre o contribuinte de fato e o contribuinte de direito, não há qualquer retenção pelo substituído e nenhuma relação este tem para com o tributo, sendo assim, não haveria exclusão a ser feita, é que se pode conferir com o trecho do acórdão da

---

<sup>73</sup> O mais recente é do ano de 2021 e é apenas um.

ApelRemNec n.º 0010198-46.2018.4.02.5118, de relatoria do Des. Federal Luiz Antonio Soares, da quarta turma especializada, julgada em 27/07/2020:

Daí decorre que, ainda que o valor devido a título de reembolso pelo ICMS-substituição (ICMS-ST) tenha de ser pago pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto no momento em que aquele adquire desse a mercadoria, certo é que não se trata de desembolso atinente à aquisição dos bens e serviços. Isso porque o fato gerador do ICMS recolhido em regime de substituição tributária "para frente", conforme já referido, é aquele a ser praticado pelo contribuinte substituído, ou seja, a venda/revenda da mercadoria ao consumidor final. Desse modo, os valores despendidos pelo contribuinte substituído, a título de reembolso ao contribuinte substituto pelo recolhimento do ICMS- substituição (ICMS-ST), não representam custo de aquisição, mas sim encargo incidente na venda/revenda da mercadoria ao consumidor final. [...] no julgamento do RE 574.706/PR, não há como compreender que se tenha tratado da hipótese de exclusão em favor do contribuinte que, na cadeia de substituição tributária do ICMS, se encontre na posição de substituído. Ao contrário, do voto da Ministra Carmen Lúcia, relatora do RE 574.706/PR, extrai-se com clareza, ainda que em referência breve, que tal direito alcança apenas àquele contribuinte que ocupa a condição de substituto, não havendo falar em extensão ao contribuinte substituído uma vez que, no entender da Ministra relatora, este nada recolhe a título de ICMS-ST [...] resta claro, portanto, que não se pode aplicar automaticamente o entendimento assentado pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião da fixação do Tema n.º 69, à situação do contribuinte substituído na sistemática do recolhimento do ICMS-ST. (BRASIL, 2022k, grifos nossos).

Mesmo assim, houveram algumas decisões favoráveis, apesar de serem mais antigas (dos anos de 2017 e 2015), com praticamente o mesmo fundamento utilizado acima, mas com uma conclusão diferente. De exemplo se tem a AC n.º 0185813-38.2017.4.02.5101, de relatoria do Des. Federal Theophilo Antonio Miguel Filho, vice-presidente, julgada em 03/09/2019:

A mesma inteligência do raciocínio aplicado pelo STF quando do julgamento do RE 574.706, para fins de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, aplica-se, sem dúvida, ao ICMS-Substituição (ICMS-ST). (BRASIL, 2019b).

#### 4.1.2.3 O TRF da 3ª Região

No TRF da 3ª Região as decisões das quarta e sexta turma se mostraram majoritariamente desfavoráveis, enquanto que na terceira turma elas têm sido positivas (BRASIL, [20--]d).

O argumento usado pelos magistrados para rejeitar o pleito, quando o fazem, é o mesmo já demonstrado anteriormente, concordando com o entendimento histórico do STJ a respeito do caso, como fica claro no acórdão da ApelRemNec n.º 5001232-04.2018.4.03.6113, de relatoria do Des. Federal Mairan Gonçalves Maia Junior, da sexta turma, julgada em 27/09/2022:

Nesse cenário, filio-me ao entendimento consolidado no âmbito da Segunda Turma do C. STJ, no sentido de que o ICMS-ST é recolhido pelo substituto tributário (responsabilidade tributária por substituição) e não pelo substituído, [...] Desse modo, não está destacado nas notas fiscais de saída do substituído, donde se conclui que este (substituído) é mero contribuinte econômico do tributo em questão. [...] À toda evidência, o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído simplesmente porque jamais esteve

formalmente incluído nessa mesma base de cálculo. [...] Assim, a pretensão de excluir o ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, ao argumento de que integraria o custo na formação do preço de venda, distorceria a materialidade dessas contribuições sociais, que é a receita bruta, para a receita líquida ou para o lucro. (BRASIL, 2022l, grifos nossos).

Já a fundamentação feita a favor da exclusão do ICMS-ST é muito bem construída, entendendo que a questão se trata de definir a interpretação dos conceitos de receita e faturamento e entender que o tributo inserido no preço das mercadorias afeta os substituídos, mas não deveria, pois nunca deveria ter feito parte da base de cálculo do PIS e da COFINS. A esse respeito, vale destacar o trecho do voto do Des. Federal Luis Carlos Hiroki Muta, da terceira turma, na ApelRemNec n.º 5004510-81.2020.4.03.6100, julgada em 04/07/2022:

Não se trata de avaliar se o ICMS-ST foi incluído ou não no PIS/COFINS devido pelo substituído, como critério para definir se possível ou não afastá-lo, em sua manifestação econômica, sobre efeito de faturamento percebido na saída, sob condição de ter ocorrido efeito cumulativo sobre o tributo. A fonte normativa aplicada, no caso, não é o regramento das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (regime não-cumulativo do PIS/COFINS), mas jurisprudência vinculante da Corte Suprema, centrada na interpretação constitucional do conceito de "receita bruta" ou "faturamento", elemento definidor do que deve ou não ser submetido a tais diplomas legais. A rigor, não se trata do que pode ser descontado, dentro do conceito de faturamento, enquanto base de cálculo, a partir das autorizações legais próprias sistemática do PIS/COFINS destinadas a minimizar o efeito cascata da tributação, mas de definir o que se encontra, ab initio, fora do que deve ser entendido por faturamento. O caso, pois, é, em termos dogmáticos, de não-incidência, e não de isenção. Perceba-se, assim, que não se trataria de discutir, a rigor, creditamento de valores, na base de cálculo do PIS/COFINS devido pelo substituído, em razão do custo de ICMS-ST atrelado à mercadoria adquirida e refletido, posteriormente, no faturamento, vez que, como dito, tal ônus financeiro será incorporado no preço praticado na saída ou absorvido como redução de margem de lucro. O ponto é que o montante dispendido com o ICMS-ST, conforme apurado documentalmente, sequer deveria compor a própria base de cálculo das contribuições devidas pelo substituído, à luz do decidido no RE 574.706. (BRASIL, 2022m, grifos nossos).

#### 4.1.2.4 O TRF da 4ª Região

No TRF da 4ª Região a primeira turma tem o entendimento majoritariamente favorável à exclusão do ICMS-ST das bases de cálculo do PIS e da COFINS e, em contrapartida, a segunda turma têm julgado, de forma consolidada, negativamente os pedidos (BRASIL, [20--]e).

As decisões favoráveis interpretam que o Tema de Repercussão Geral n.º 69, do STF, se aplica ao caso do ICMS-ST, visto que o montante do tributo, nesse regime, é acrescido ao valor de venda aplicado nas notas fiscais e, assim, repercute nos contribuintes substituídos, como pode ser visto no julgamento da AC n.º 5006033-41.2021.4.04.7208/PR, de relatoria do Des. Federal Leandro Paulsen, da primeira turma, julgada em 13/09/2022:

O STF reconheceu aos contribuintes o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS no RE 574.706. Considerou que se trataria de receita do Estado e

que, portanto, não poderia ser tributada a título de receita do vendedor. Na sequência, passou a considerar o não repasse contumaz ao Fisco do ICMS embutido na nota e repassado ao adquirente, inclusive, como apropriação indébita. Pois bem, o ICMS-ST é esse ICMS, mas suportado antecipadamente, no regime de substituição tributária. O recolhimento, por força de lei, compete ao fornecedor da mercadoria que acrescenta tal rubrica à nota de venda. Substitui o contribuinte de direito apenas na operacionalização do pagamento, não ocupando seu lugar na relação contributiva. O contribuinte adquirente o suporta já quando da aquisição (entrada), mas diz respeito ao fato gerador que só ocorre por ocasião da futura venda (saída). A antecipação implica pagamento por valores presumidos, assegurando, inclusive, o direito à restituição da diferença caso o fato gerador não aconteça ou "não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado" [...] O fato de o ICMS-ST não ser destacado na nota de saída da mercadoria não altera a relação de direito material. Fora destacado já, anteriormente, na nota de entrada (BRASIL, 2022n, grifos nossos).

Com destaque à decisão na AC n.º 5001913-26.2019.4.04.7110, em quórum estendido da primeira com a segunda turma, a qual decidiu que a Tese de Repercussão Geral de n.º 69, do STF, se aplica no regime de substituição tributária (BRASIL, 2021j).

Enquanto isso, as decisões denegatórias em geral decidem seguindo o entendimento histórico negativo do STJ<sup>74</sup>, em conjunto com a própria interpretação sobre a repercussão do ICMS-ST nos cofres do contribuinte substituído (a qual é um tanto quanto próxima à dada nos casos de apuração de crédito sobre o valor do ICMS-ST)<sup>75</sup>, com referência à AC n.º 5008979-86.2021.4.04.7013/PR, de relatoria da Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère, da segunda turma, julgada em 13/09/2022:

Ocorre que a Segunda Turma deste Tribunal vem afastando a tese de que o ICMS-ST deve ser excluído base de cálculo do PIS e da COFINS. [...] ainda que o valor devido a título de reembolso pelo ICMS-substituição (ICMS-ST) tenha de ser pago pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto no momento em que aquele adquire desse a mercadoria, certo é que não se trata de desembolso atinente à aquisição dos bens e serviços. Isso porque o fato gerador do ICMS recolhido em regime de substituição tributária "para frente", conforme já referido, é aquele a ser praticado pelo contribuinte substituído, ou seja, a venda/revenda da mercadoria ao consumidor final. Desse modo, os valores despendidos pelo contribuinte substituído, a título de reembolso ao contribuinte substituto pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST), não representam custo de aquisição, mas sim encargo incidente na venda/revenda da mercadoria ao consumidor final. [...] Na mesma linha, colaciono precedentes desta Corte e do STJ (BRASIL, 2022p, grifos nossos).

<sup>74</sup> “O Superior Tribunal de Justiça entende que o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelo substituído, uma vez que jamais esteve formalmente incluído na aludida base de cálculo, por não ser receita bruta” (BRASIL, 2022o).

<sup>75</sup> No julgado que segue, a relatora fundamenta seu voto no entendimento construído pelo tribunal em um julgado que fundamentou o próprio voto em outra decisão que não trata do tema da exclusão do ICMS-ST, mas sim sobre a possibilidade de fruição de crédito de PIS e COFINS sobre o montante pago a título de ICMS-ST nas entradas das operações (BRASIL, 2016), caso que, apesar de similar, não se confunde com o da exclusão do imposto. Sobre o tema, o ilustre Des. Federal Leandro Paulsen expõe “Não reconheço direito do substituído a considerar o ICMS-ST na apuração de crédito de PIS e de COFINS não cumulativos. Isso porque o ICMS-ST é valor inserido na nota, mas a título próprio, como antecipação do imposto devido em face de fato gerador futuro.” (BRASIL, 2022n)

## 5 CONCLUSÃO

São muitas as espécies de tributo, cada uma com sua especificidade, legislação própria e tratamento na doutrina e jurisprudência. Esses tributos têm uma importância vital, pois atuam no cotidiano da população brasileira, afinal, estes não só dão fomento ao Estado para que funcione e tenha uma boa atuação socioeconômica no país, movimentando a “máquina estatal”, como regulam o mercado e, nesse sentido, impactam diretamente nas finanças de todos.

O tratamento do PIS e da COFINS, historicamente, é bastante conturbado, com muitas mudanças legais e conceituais ao longo do tempo, as quais afetam diretamente a sociedade, e ficou ainda mais quando do reconhecimento pelo STF da tese da exclusão do ICMS das bases de cálculo deles, em 2017, no RE n.º 574.706/PR. Esse acontecimento permitiu que muitas empresas buscassem a devolução de valores consideráveis das contribuições que foram pagas incorretamente, no passado, bem como ajustarem suas apurações para o futuro.

A tese surgiu dando especial enfoque no conceito constitucional de “receita bruta” e “faturamento” e sua correta interpretação, a fim de entender como se daria a aplicação dos dispositivos legais que se apoiam nesses conceitos para tributar. Assim, buscou-se definir o que se encontrava dentro e fora desses termos, o que resultou na fixação do entendimento de que não se inclui neles o valor de imposto, que, no caso específico, é do ICMS.

Com apoio nessa nova visão instalada no ordenamento jurídico, erigiu-se a tese de que o ICMS-ST também deveria ter igual exclusão das bases de cálculo daquelas contribuições, nos termos definidos pelo STF. Tal posição, portanto, foi levada ao STJ e encontra-se pendente de decisão pelo tribunal, a qual com certeza terá grandes efeitos (positivos e negativos), para o Estado e para as empresas brasileiras, a depender do sentido em que for proferida, haja vista a repercussão financeira que se entrelaça com a possibilidade levantada pela tese.

O STJ, historicamente, mostra ter um entendimento contrário ao que a tese sustenta, com um forte posicionamento que nega o pedido. Já os TRFs brasileiros apresentam uma posição de incerteza quanto à justeza da tese, com julgamentos dissonantes entre diferentes turmas de sua composição e até mesmo nas próprias turmas, o que demonstra a necessidade de uma uniformização do entendimento dos magistrados brasileiros, diante da evidente incerteza quanto às chances de iguais casos terem resultados opostos. Além disso, os tribunais mostram certo despreparo para lidar com o assunto, visto que muitos magistrados fundamentam suas decisões unicamente no posicionamento da jurisprudência do STJ e de outros órgãos, sem sequer fazer seu próprio juízo de valor ou discorrer a fundo sobre o mérito da tese, se limitando a repetir os julgados – o que não é errado, mas talvez não seja o suficiente lidar com o assunto.

## REFERÊNCIAS

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020.

BARROS, Maurício *et al.* **PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: MP Editora, 2017.

BECKER, Walmir Luiz. Tributos que comportam transferência dos respectivos ônus financeiros. In: BECKER, Walmir Luiz. **A repetição de indébitos de PIS e COFINS e o problema da transferência dos respectivos encargos financeiros aos adquirentes de bens, mercadorias e serviços**. [S.l.]: Jusbrasil, 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/46739/a-repeticao-de-indebitos-de-pis-e-cofins-e-o-problema-da-transferencia-dos-respectivos-encargos-financeiros-aos-adquirentes-de-bens-mercadorias-e-servicos>. Acesso em: 08 dez. 2021.

BRASIL. **Lei nº 556, de 25 de junho de 1850**. Código Comercial. Rio de Janeiro, RJ: Secretaria de Estado dos Negócios da Justiça, 1850. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lim/LIM556.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM556.htm). Acesso em: 10 mai. 2022

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 10 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.474, de 18 de julho de 1968**. Dispõe sobre as Duplicatas, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência de República, 1968. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15474.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15474.htm). Acesso em: 10 mai. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1970a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm). Acesso em: 24 set. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970**. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1970b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp08.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp08.htm). Acesso em: 24 set. 2022.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF: Presidência da República, 1977. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm). Acesso em: 11 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982**. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1982. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1940.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1940.htm). Acesso em: 24 set. 2022.

\_\_\_\_\_. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 13 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. **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. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm). Acesso em: 10 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação declaratória de constitucionalidade n.º 1-1 Distrito Federal**. Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91. COFINS. - A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar. - Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS). Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões "A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social "contidas no artigo 9º, e das expressões "Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, aquela publicação,..." constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Relator: Min. Moreira Alves, 01 de dezembro de 1993. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1993a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur105162/false>. Acesso em: 10 dez. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso extraordinário n.º 150764-1 Pernambuco**. Contribuição Social - Parâmetros - Normas De Regência - Finsocial - Balizamento Temporal. A teor do disposto no artigo 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias - folha de salários, o faturamento e o lucro. Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao FINSOCIAL característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras insertas no Decreto-Lei nº 1940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo a edição da lei prevista no referido artigo. Conflita com as disposições constitucionais - artigos 195 do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL. Incompatibilidade manifesta do art. 9º da Lei nº 7689/88 com o Diploma Fundamental, no que discrepa do contexto constitucional. Relator: Min. Marco Aurélio, 16 de dezembro de 1992. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 1993b. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur99182/false>. Acesso em: 05 dez. 2021.

\_\_\_\_\_. **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). Brasília, DF: Presidência da República, 1996.

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 27 set. 2022.

\_\_\_\_\_. **Emenda constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998**. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1998a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm). Acesso em: 08 dez. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998**. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1998b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm). Acesso em: 10 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1998c. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm). Acesso em: 10 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. **Medida provisória nº 1.724, de 29 de outubro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1998d. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas/1724.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1724.htm). Acesso em: 26 set. 2022.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm). Acesso em: 10 dez. 2021.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Jurisprudência TRF1**. Brasília, DF: Tribunal Regional Federal da 1ª Região, [20--]a. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml>. Acesso em: 01 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Julia pesquisa inteligente**. Recife, PE: Tribunal Regional Federal da 5ª Região, [20--]b. Disponível em: <https://juliapesquisa.trf5.jus.br/julia-pesquisa/#consulta>. Acesso em: 01 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Jurisprudência**. Rio de Janeiro, RJ: Tribunal Regional Federal da 2ª Região, [20--]c. Disponível em: <https://www10.trf2.jus.br/consultas/jurisprudencia/>. Acesso em: 01 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Jurisprudência do TRF3**. São Paulo, SP: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, [20--]d. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/base-textual/>. Acesso em: 01 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Pesquisa de Jurisprudência**. Porto Alegre, RS: Tribunal Regional Federal da 4ª Região, [20--]e. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php?>. Acesso em: 01 out. 2022.

\_\_\_\_\_. **Medida provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e

de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/2158-35.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm). Acesso em: 10 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.** Regulamenta a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelas pessoas jurídicas em geral. Brasília, DF: Presidência da República, 2002a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4524.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4524.htm). Acesso em: 10 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. **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. Brasília, DF: Presidência da República, 2002b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm). Acesso em: 10 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. **Medida provisória nº 66, de 29 de agosto 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 os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2002c. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/antigas\\_2002/66.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm). Acesso em: 08 dez. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 11 mai. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm). Acesso em: 10 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. **Medida provisória nº 135, de 30 de outubro 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/antigas\\_2003/135.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2003/135.htm). Acesso em: 08 dez. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação direta de inconstitucionalidade 3.1287-7 Distrito Federal.** 1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. [...] 2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. [...] 3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, § único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas.

Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, caput e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda. Relator: Ellen Grace, 18 de agosto de 2004. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2005a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur11767/false>. Acesso em: 05 dez. 2021

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso extraordinário 346.084-6 Paraná**. CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. Relator: Min. Ilmar Galvão, 09 de novembro de 2005. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2005b. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur92697/false>. Acesso em: 10 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo regimental no recurso extraordinário 371.258-6 São Paulo**. RECURSO. Extraordinário. COFINS. Locação de bens imóveis. Incidência. Agravo regimental improvido. O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. Relator: Min. Cezar Peluso, 03 de outubro de 2006. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur7807/false>. Acesso em: 11 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Repercussão geral em recurso extraordinário 574.706-9 Paraná**. Reconhecida a repercussão geral da questão constitucional relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. Pendência de julgamento no Plenário do Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário n. 240.785. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 24 de abril de 2008. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2008. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=527689>. Acesso em: 10 out. 2021.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. **Respostas 2010**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, [2010?]. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj/respostas-2010/capituloviii-lucrooperacional2010.pdf>. Acesso em: 11 mai. 2022

\_\_\_\_\_. **Medida provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2013a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/mpv/mpv627.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/mpv/mpv627.htm). Acesso em: 26 set. 2022.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso extraordinário 606.107 Rio Grande do Sul. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS [...] V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. [...] Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. Relatora: Min. Rosa Weber, 22 de maio de 2013. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2013b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=186421013&ext=.pdf>. Acesso em: 26 set. 2022.**

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de

dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2014a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm#art2](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm#art2). Acesso em: 11 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 348, de 26 de agosto de 2014**. Institui procedimento especial para o ressarcimento de créditos de Contribuição para o PIS/PASEP, de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), de que trata o art. 31 da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2014b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=55540>. Acesso em: 17 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso extraordinário n.º 240.785 Minas Gerais**. TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento. Relator: Min. Marco Aurélio, 8 de outubro de 2014. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2014c. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>. Acesso em: 26 set. 2022.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015**. Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Brasília, DF: Presidência da República, 2015a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm). Acesso em: 10 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso especial n.º 1.528.604 – SC (2015/0096594-0)**. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. ARTS. 7º e 8º DA LEI Nº 12.546/2011. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. INCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO, MUTATIS MUTANDIS, DA ORIENTAÇÃO FIRMADA NO RESP Nº 1.330.737/SP, REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA RELATIVA À INCLUSÃO DO ISSQN NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS NA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA. [...] 2. A possibilidade de inclusão, na receita bruta, de parcela relativa a tributo recolhido a título próprio foi reafirmada, por maioria, pela Primeira Seção desta Corte em 10.6.2015, quando da conclusão do julgamento do recurso representativo da controvérsia REsp nº 1.330.737/SP, de relatoria do Ministro Og Fernandes, ocasião em que se concluiu que o ISSQN integra o conceito maior de receita bruta, base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS na sistemática não cumulativa. 3. O tema já havia sido objeto de quatro súmulas.

Duas elaboradas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e duas elaboradas por este Superior Tribunal de Justiça, a saber: Súmula n. 191/TFR: "É compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes". Súmula n. 258/TFR: "Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM". Súmula n. 68/STJ: "A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS". Súmula n. 94/STJ: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL". 4. Mutatis mutandis, a mesma lógica deve ser aqui aplicada para as contribuições previdenciárias substitutivas em razão da identidade do fato gerador (receita bruta). [...] 7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 08 de setembro de 2015. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2015b. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201500965940&dt\\_publicacao=17/09/2015](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201500965940&dt_publicacao=17/09/2015). Acesso em: 30 set. 2022.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Súmula vinculante 41**. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2015c. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula796/false>. Acesso em: 21 set. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Segunda Turma). **Apelação Cível n.º 5004343-02.2015.4.04.7203/SC**. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. VALORES REFERENTES AO ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST). Não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição. Relator: Des. Federal Rômulo Pizzolatti, 06 de dezembro de 2016. Porto Alegre, RS: Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2016. Disponível em: [https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=41481034556178961039016415713&evento=490&key=18bb0a9e78ae8ca86fb9ddeccf8121e9d1be1d617399f03a932b78aae9ae727&hash=4556ee57dad9d81229c6f44c429e4514](https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41481034556178961039016415713&evento=490&key=18bb0a9e78ae8ca86fb9ddeccf8121e9d1be1d617399f03a932b78aae9ae727&hash=4556ee57dad9d81229c6f44c429e4514). Acesso em: 05 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso extraordinário 574.706 Paraná**. 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. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 15 de março de 2017. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2017a. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>. Acesso em: 10 out. 2021.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Segunda Turma). **Apelação Cível n.º 0800722-47.2015.4.05.8100**. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXCLUSÃO DA PARCELA DO ICMS EM CASO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CABIMENTO. SISTEMÁTICA DA LEI N.º 9.718/98. ENTENDIMENTO DO STF. RE 240785/MG. DIREITO À DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS À FORMA DETERMINADA PELO STJ NO RESP 1.111.164-B. NECESSIDADE DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA DO RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS EM MANDADO DE SEGURANÇA. [...] 4. Sobre os valores recebidos pelo contribuinte substituto, a título de reembolso do ICMS substituição (ICMS-ST), não há a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, por não constituírem esses valores receita ou

faturamento. Nesse sentido, a Lei nº 9.718, de 1998, expressamente excluiu da base de cálculo do PIS e da COFINS, no regime cumulativo, os valores cobrados do adquirente da mercadoria contribuinte substituído pelo vendedor, a título de reembolso do ICMS recolhido por esse na condição de substituto tributário. [...] 5. Deve-se dar ao ICMS-ST o mesmo tratamento conferido ao ICMS destacado na nota fiscal fora do regime de substituição tributária, uma vez que, num caso como no outro, o valor relativo ao ICMS (ou ICMS-ST) constitui ônus fiscal, e não faturamento do contribuinte (substituído), ainda que tenha sido embutido no preço da mercadoria. [...] 9. Apelação parcialmente provida, para assegurar o direito da impetrante ao desconto de créditos a título da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre valores de ICMS-ST, bem como para declarar o direito à compensação, nos termos do art. 170-A do CTN, tão somente quanto aos recolhimentos efetivamente comprovados nos autos, observando-se a prescrição quinquenal. Relator: Des. Federal Leonardo Henrique de Cavalcante, 29 de agosto de 2017. Recife, PE: Tribunal Regional Federal da 5ª Região, 2017b. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcessoDocumento=a0bc767dedb53e7125723629ba1e6ad7>. Acesso em: 03 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018**. Brasília, DF: Secretaria Executiva do CONFAZ, 2018a. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142\\_18](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18). Acesso em: 28 set. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Terceira Turma). **Apelação Cível n.º 0800034-50.2018.4.05.8401**. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXCLUSÃO DO ICMS E ICMS-ST NA BASE DE CÁLCULO PIS/COFINS. RE 574.706/PR. OMISSÃO QUANTO AO ICMS-ST. MODULAÇÃO DOS EFEITOS OU TRÂNSITO EM JULGADO. INEXIGÊNCIA. LEI 12.973/2014. INCOMPATIBILIDADE. PRECEDENTES. [...] 3. Da definição de faturamento aproveitada pelo STF, pode-se concluir que, apesar de se constituir regime diferenciado de responsabilidade pelo pagamento do tributo devido, deve-se reconhecer que valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário (ICMS/ST) deve ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS, seja no regime de apuração cumulativa ou no regime de apuração não cumulativa, porque este não constitui faturamento ou receita bruta do contribuinte, mas sim ônus fiscal. É nesse sentido vem se pronunciando este E. Tribunal: Processo: 08019107920184058000, APELREEX/AL, Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira, 3ª Turma, julgamento: 29/08/2018; Processo: 08007224720154058100, AC/CE, Desembargador Federal Leonardo Carvalho, 2ª Turma, julgamento: 31/08/2017. [...] 6. Embargos de declaração parcialmente providos tão somente para, sanando a omissão apontada, declarar que se deve excluir o ICMS-ST, inclusive, da base de cálculo do PIS/COFINS, mantendo-se o acórdão embargado íntegro em seus demais termos. Relator: Des. Federal Rogério de Meneses Fialho Moreira, 25 de outubro de 2018. Recife, PE: Tribunal Regional Federal da 5ª Região, 2018b. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcessoDocumento=a7bb528c7fd1eba18cc21ab1255c1942>. Acesso em: 03 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. **NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2019a. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt->

br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/ncm. Acesso em: 28 set. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Vice-Presidência). **Apelação Cível n.º 0185813-38.2017.4.02.5101**. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. QUESTÃO PACIFICADA EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL. APLICABILIDADE IMEDIATA. ISSQN. ICMS-ST. APLICAÇÃO DAS RAZÕES DE DECIDIR DO RE Nº 574.706. [...] 7. A mesma inteligência do raciocínio aplicado pelo STF quando do julgamento do RE 574.706, para fins de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, aplica-se, sem dúvida, ao ICMS-Substituição (ICMS-ST). [...] 9. Desprovido o recurso de apelação interposto por UNIÃO FEDERAL. Provido o recurso de a pelação interposto por BALADO VEÍCULOS LTDA. Relator: Des. Federal Thephilo Antonio Miguel Filho, 03 de setembro de 2019. Rio de Janeiro, RJ: Tribunal Regional Federal da 2ª Região, 2019b. Disponível em: [https://jurisprudencia.trf2.jus.br/sm/download?name=apolo-ementa&id=2019,09,10,01858133820174025101\\_2317707.pdf](https://jurisprudencia.trf2.jus.br/sm/download?name=apolo-ementa&id=2019,09,10,01858133820174025101_2317707.pdf). Acesso em: 05 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Terceira Turma). **Apelação Cível n.º 0806830-51.2018.4.05.8500**. TRIBUTÁRIO. ICMS (ST) NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTE DO STF EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL (TEMA 69). [...] 3. Registre-se que o Tema 69/STF é plenamente aplicável ao ICMS-ST tendo em vista não se tratar de um novo tributo a incidir na base de cálculo do PIS e da COFINS. O tributo é o mesmo - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços -, contudo com a peculiaridade de a sistemática de recolhimento ser a da responsabilidade tributária por substituição, ou seja, apenas o regime de recolhimento é diferenciado, o que não tem o condão de modificar a espécie tributária. 4. Remessa Necessária improvida. Relator: Des. Federal Cid Marconi Gurgel de Souza, 26 de setembro de 2019. Recife, PE: Tribunal Regional Federal da 5ª Região, 2019c. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcessoDocumento=24f1ffe18944056c0e7f9a8cabf8ea71>. Acesso em: 03 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019**. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. Brasília, DF: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2019d. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314#2058229>. Acesso em: 16 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo interno no recurso especial n.º 1885048 – RS (2020/0177596-9)**. RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST) DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS DEVIDAS PELO SUBSTITUÍDO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído simplesmente porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo. É da natureza de todos os tributos a repercussão econômica. Os informes de "ICMS Cobrado Anteriormente por ST" preenchidos eletronicamente pelo substituído existem

apenas para efeito de controle fiscal, não o transformando em contribuinte de direito da exação, mas apenas informando sua repercussão econômica o que não é suficiente para possibilitar a "exclusão" pretendida. 2. O argumento desenvolvido pelo PARTICULAR substituído, em verdade, é uma forma alternativa de se pleitear que o valor suportado economicamente pelo substituído a título de ICMS-ST gere créditos dentro da sistemática da não cumulatividade das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo que esta Segunda Turma tem vários precedentes formados sobre a matéria onde restou consignado que o contribuinte não tem direito ao creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição [...] 3. Agravo interno não provido. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 16 de dezembro de 2020. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2020a. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento\\_tipo=integra&documento\\_sequencial=119590620&registro\\_numero=202001775969&peticao\\_numero=202000510570&publicacao\\_data=20201218&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=119590620&registro_numero=202001775969&peticao_numero=202000510570&publicacao_data=20201218&formato=PDF). Acesso em: 30 set. 2022.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Repercussão geral no recurso extraordinário 1.258.842 Rio Grande do Sul**. Recurso extraordinário. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Substituição tributária progressiva. Destaque nas notas fiscais. Recolhimento antecipado pelo substituto. Base de cálculo. Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Matéria infraconstitucional. Ausência de repercussão geral. Recurso extraordinário a que se nega seguimento. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão do montante correspondente ao ICMS destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Relator: Min. Dias Toffoli, 14 de agosto de 2020. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2020b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753826307>. Acesso em: 12 mai. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Quarta Turma). **Agravo de Instrumento n.º 0809308-50.2020.4.05.0000**. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO PARA INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS. VALOR DESTACADO NA NOTA FISCAL. AFASTAMENTO DO PIS E DA COFINS DA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. [...] 5. No que respeita ao ICMS-ST, a Turma ampliada das 2ª e 4ª. Turmas, em sua composição titular e integral, decidiu pela impossibilidade de exclusão do ICMS-ST da base do PIS/COFINS, uma vez que somente o substituto tributário (e não o substituído) faria jus ao decote (PJE 0816365-06.2019.4.05.810, Rel. Des. Federal PAULO CORDEIRO). 6. A orientação fixada pelo referido órgão colegiado, visando à uniformização da jurisprudência desta Quarta Turma, no tocante ao ICMS-ST, é a de que só o substituto tributário (e não o substituído, caso do recorrente) teria direito de excluir tais valores do faturamento, já que é ele que antecipa o pagamento do ICMS de toda a cadeia subsequente. [...] 8. Agravo de instrumento parcialmente provido, apenas para determinar a exclusão dos valores relativos ao ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, destacados na nota fiscal de saída. Relator: Des. Federal Manoel de Oliveira Erhardt, 19 de dezembro de 2020. Recife, PE: Tribunal Regional Federal da 5ª Região, 2020c. Disponível em:

<https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcessoDocumento=e79f46951561a67b027259197ee8afdf>. Acesso em: 03 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Controladoria Geral da União. **Orcamento da receita**. Brasília, DF: Controladoria Geral da União, [2021?]a. Disponível em: <https://www.portaltransparencia.gov.br/pagina-interna/603237-orcamento-da-receita>. Acesso em: 23 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. Controladoria Geral da União. **Receitas públicas**. Brasília, DF: Controladoria Geral da União, [2021?]b. Disponível em: <https://www.portaltransparencia.gov.br/receitas>. Acesso em: 23 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. Controladoria Geral da União. **Detalhamento da Receita Pública**. Brasília, DF: Controladoria Geral da União, [2021?]c. Disponível em: <https://www.portaltransparencia.gov.br/receitas/consulta?de=2020&ate=2020&ordenarPor=ano&direcao=desc>. Acesso em: 23 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. **Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita ou faturamento**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2021d. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2021-arquivos/capitulo-xxii-contribuicao-para-o-pis-pasep-e-cofins-incidentes-sobre-a-receita-ou-o-faturamento-2021.pdf>. Acesso em: 24 set. 2022.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 2055, de 06 de dezembro de 2021**. Dispõe sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2021e. Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-rfb-n-2.055-de-6-de-dezembro-de-2021-365444911>. Acesso em: 10 mai. 2022.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo interno no recurso especial n.º 1905040 – RS (2020/0294919-6)**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC. INEXISTÊNCIA. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS DEVIDOS PELO SUBSTITUÍDO. EXCLUSÃO DO ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST). IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. 1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa aos arts. 489 e 1.022 do CPC. 2. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado por DR Hidráulica Ltda. contra o Delegado da Receita Federal do Brasil em Caxias do Sul objetivando seja declarado o direito da impetrante de não incluir o valor referente ao ICMS-ST nas bases de cálculo do PIS e da Cofins, bem como à compensação tributária. 3. A Corte regional, no enfrentamento da matéria, consignou: "(...) ainda que o valor devido a título de reembolso pelo ICMS-substituição (ICMS-ST) tenha de ser pago pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto no momento em que aquele adquire desse a mercadoria, certo é que não se trata de desembolso atinente à aquisição dos bens e serviços. Isso porque o fato gerador do ICMS recolhido em regime de substituição tributária 'para frente', conforme já referido, é aquele a ser praticado pelo contribuinte substituído, ou seja, a venda/revenda da mercadoria ao consumidor final. Desse modo, os valores despendidos pelo contribuinte substituído, a título de reembolso ao contribuinte substituto pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST), não representam custo de aquisição, mas sim encargo incidente na venda/revenda da

mercadoria ao consumidor final" (fl. 380, e-STJ). [...] 5. Dessume-se que a decisão proferida nas instâncias ordinárias está em sintonia com o atual posicionamento do STJ, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. 6. Agravo Interno não provido. Relator: Min. Herman Benjamin, 17 de maio de 2021. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2021f. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento\\_tipo=integra&documento\\_sequencial=127248089&registro\\_numero=202002949196&peticao\\_numero=202100027405&publicacao\\_data=20210701&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=127248089&registro_numero=202002949196&peticao_numero=202100027405&publicacao_data=20210701&formato=PDF). Acesso em: 30 set. 2022.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **ProAfR no recurso especial n.º**

**1.896.678 - RS (2020/0246143-5)**. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. EXCLUSÃO.

(IM)POSSIBILIDADE. 1. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça refere-se à possibilidade de o contribuinte substituído, no regime de substituição tributária progressiva do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS-ST), excluir da base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) a parcela correspondente ao tributo estadual recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto. 2. Tese controvertida: Possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído. 3. Afetação do recurso especial como representativo da controvérsia repetitiva para que seja julgado na Primeira Seção. Relator: Min. Gurgel de Faria, 07 de dezembro de 2021. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2021g. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento\\_tipo=integra&documento\\_sequencial=142716234&registro\\_numero=202002461435&peticao\\_numero=202100IJ1962&publicacao\\_data=20211217&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=142716234&registro_numero=202002461435&peticao_numero=202100IJ1962&publicacao_data=20211217&formato=PDF). Acesso em: 12 mai. 2022.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **ProAfR no recurso especial n.º**

**1.958.265 – SP (2021/0282195-3)**. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. EXCLUSÃO.

(IM)POSSIBILIDADE. 1. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça refere-se à possibilidade de o contribuinte substituído, no regime de substituição tributária progressiva do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS-ST), excluir da base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) a parcela correspondente ao tributo estadual recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto. 2. Tese controvertida: Possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído. 3. Afetação do recurso especial como representativo da controvérsia repetitiva para que seja julgado na Primeira Seção. Relator: Min. Gurgel de Faria, 07 de dezembro de 2021. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2021h. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento\\_tipo=integra&documento\\_sequencial=142716527&registro\\_numero=202102821953&peticao\\_numero=202100IJ1961&publicacao\\_data=20211217&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=142716527&registro_numero=202102821953&peticao_numero=202100IJ1961&publicacao_data=20211217&formato=PDF). Acesso em: 12 mai. 2022.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Recurso especial n.º 1.958.265 – SP (2021/0282195-3)**. Relator: Min. Gurgel de Faria, 07 de dezembro de 2021. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2021i. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202102821953>. Acesso em: 29 set. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Primeira Turma). **Apelação Cível n.º 5001913-26.2019.4.04.7110**. TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS. ENTENDIMENTO DO STF. RE 574.706/PR, SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 69 STF. VALOR DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MODULAÇÃO DE EFEITOS. ICMS-ST. [...] 5. Assim, é plenamente passível de reconhecimento o direito do substituído à exclusão, do montante pago a título de ICMS-ST, da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. Relator: Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch, 17 de novembro de 2021. Porto Alegre, RS: Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2021j. Disponível em: [https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=41637257920482476410605566880&evento=40400188&key=6ec8e98fadbd33b78e9dc81f5f7c8aca4c080eb11106806664440b7195fdca30&hash=8240d2e5426170fb4dc5b96d66323b67](https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41637257920482476410605566880&evento=40400188&key=6ec8e98fadbd33b78e9dc81f5f7c8aca4c080eb11106806664440b7195fdca30&hash=8240d2e5426170fb4dc5b96d66323b67). Acesso em: 05 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de declaração no recurso extraordinário 574.706 Paraná**. Embargos de declaração em recurso extraordinário com repercussão geral. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e confins. Definição constitucional de faturamento/receita. Precedentes. Ausência de omissão, contradição ou obscuridade do julgado. Pretensão de rediscussão da matéria. Impossibilidade jurídica. Modulação dos efeitos. Alteração de jurisprudência com efeitos vinculantes e erga omnes. Impactos financeiros e administrativos da decisão. Modulação deferida dos efeitos do julgado, cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 – data de julgamento de mérito do recurso extraordinário 574.706 e fixada a tese com repercussão geral de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS” -, ressalvadas as ações judiciais e procedimentos administrativos protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento de mérito. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 13 de maio de 2021. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2021k. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>. Acesso em: 10 out. 2021.

\_\_\_\_\_. **Anexo V da Lei n.º 14.436, de 9 de agosto de 2022**. Brasília, DF: Presidência da República, 2022a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2022/Lei/anexo/LEI14436-Anexo%20V.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/Lei/anexo/LEI14436-Anexo%20V.pdf). Acesso em: 28 set. 2022.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Boletim de arrecadação dos tributos estaduais**. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2022b. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 28 set. 2022.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo interno no recurso especial n.º 1972353 – SP (2021/0352616-5)**. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-ST RELATIVO ÀS OPERAÇÕES EM QUE A IMPETRANTE FIGURA COMO SUBSTITUÍDA

TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. 1. O ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS e da Cofins devidos pelo substituído porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo. Precedentes. 2. Agravo interno a que se nega provimento. Relator: Min. Og Fernandes, 21 de fevereiro de 2022. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2022c. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=202100199424&dt\\_publicacao=29/06/2021](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202100199424&dt_publicacao=29/06/2021). Acesso em: 30 set. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Primeira Turma). **Apelação / Remessa Necessária n.º 0808046-85.2020.4.05.8400**. TRIBUTÁRIO. ICMS. ICMS/ST. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE DO STF (RE 574.706/PR). COMPENSAÇÃO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS da tese fixada no julgamento do RE 574706/PR PELO STF. [...] 4. No regime de substituição tributária do ICMS, o responsável eleito pelo pagamento do ICMS, chamado substituto, deverá recolher não apenas o ICMS referente à operação por ele realizada (ICMS próprio), mas também será responsável pela retenção e pagamento do ICMS relativo às operações subsequentes, dos chamados substituídos. Portanto, o contribuinte substituto ao realizar a saída da mercadoria destaca o ICMS da operação própria e o ICMS das operações futuras, dispensando as operações subsequentes do referido destaque. 5. No caso em apreço, o apelado é comerciante varejista e, nessa condição, atua como substituído tributário no regime tributação do ICMS/ST. 6. É certo que o STF, quando do julgamento do RE 574.706/PR, não apreciou a questão do ICMS/ST. Entretanto, trata-se do mesmo tributo, a única diferença existente entre o ICMS e o ICMS-ST é o regime de tributação, isto é, no último há uma antecipação do imposto devido na operação final (substituição tributária para frente). Ressalte-se que a substituição tributária para frente ou progressiva é mecanismo utilizado pelo fisco visando otimizar a arrecadação tributária, diminuindo a evasão fiscal e facilitando o recolhimento e a fiscalização os tributos polifásicos, não cabendo, por essa razão, fazer distinção entre contribuintes de um mesmo imposto. [...] 13. Apelação da Fazenda Nacional improvida. Remessa necessária parcialmente provida, para determinar que seja observado o limite temporal fixado pelo STF ao modular os efeitos da tese fixada no julgamento do RE 574706/PR. Apelação da parte autora parcialmente provida para reconhecer o seu direito de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS a parcela relativa ao ICMS e ao ICMS-ST destacado na nota fiscal. Relator: Des. Federal Francisco Roberto Machado, 13 de junho de 2022. Recife, PE: Tribunal Regional Federal da 5ª Região, 2022d. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcessoDocumento=2ff09f5197b7e8717489b48e1839e831>. Acesso em: 03 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Justiça Federal de Pernambuco (38ª Vara Federal). **Mandado de Segurança Cível n.º 0800041-06.2022.4.05.8303**. Julgador: Juíza Federal Vladia Maria de Pontes Amorim, 08 de junho de 2022. Recife, PE: Justiça Federal de Pernambuco, 2022e. Disponível em: <https://pje.jfpe.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcessoDocumento=1588f7ed2bb841da56530daf75bdcf98>. Acesso em: 03 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Primeira Turma). **Apelação / Remessa Necessária n.º 0802869-09.2021.4.05.8400**. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA PARCELA DO ICMS. CABIMENTO. ENTENDIMENTO DO STF. RE 574.706/PR. EXCLUSÃO DO

VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST) DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVAS DEVIDAS PELO SUBSTITUÍDO. IMPOSSIBILIDADE. APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA PROVIDAS. [...] 10. É certo que o STF, quando do julgamento do RE 574.706/PR, não apreciou a questão do ICMS/ST. 11. Apelação e remessa necessária providas. Relator: Des. Federal Roberto Wanderley Nogueira, 30 de junho de 2022. Recife, PE: Tribunal Regional Federal da 5ª Região, 2022f. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcessoDocumento=e15d3ba92c24f95ee59a8d93bed32145>. Acesso em: 03 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Primeira Turma). **Apelação Cível n.º 0800041-06.2022.4.05.8303**. TRIBUTÁRIO. ICMS/ST. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE DO STF (RE 574.706/PR). COMPENSAÇÃO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA TESE FIXADA NO JULGAMENTO DO RE 574.706/PR PELO STF. [...] 5. No caso em apreço, o apelado é comerciante varejista e, nessa condição, atua como substituído tributário no regime tributação do ICMS/ST. [...] 4. "Destarte, assim como acontece com o ICMS, no caso do ICMS-ST, embora não se possa afirmar categoricamente que haverá mero trânsito de valores pela empresa substituída, inegável que tal fato só não ocorre em virtude da antecipação do recolhimento, aos cofres dos Estados-Membros, do imposto devido na operação final. No entanto, tal fato não afasta o entendimento, adotado pelo STF, no sentido de que o ICMS devido pela operação própria, por ser destinado ao ente tributante, não constitui faturamento ou receita bruta do contribuinte, de modo que tal valor estaria excluído da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. Assim, ainda que antecipado, o ICMS-ST se refere a operação própria do substituído, não devendo ser computado na base de cálculo do PIS e da COFINS, eis que não realiza a sua hipótese de incidência". [...] 10. Apelação provida, para reconhecer o direito da impetrante de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS a parcela relativa ao ICMS-ST destacado na nota fiscal, assegurando-lhe o direito à repetição do indébito, mediante compensação na via administrativa, após o trânsito em julgado, atualizado pela Selic, observado o limite temporal fixado pelo STF ao modular os efeitos da tese fixada no julgamento do RE 574706/PR (a partir de 15/03/2017), tudo nos moldes delineados na fundamentação. Relator: Des. Federal Francisco Roberto Machado, 31 de agosto de 2022. Recife, PE: Tribunal Regional Federal da 5ª Região, 2022g. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcessoDocumento=9734c825165b50579060c961c83cf796>. Acesso em: 03 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Sétima Turma). **Apelação Cível n.º 1023924-13.2018.4.01.3400**. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. REPERCUSSÃO GERAL. TRÂNSITO EM JULGADO. DESNECESSIDADE. SUSPENSÃO. PEDIDO PREJUDICADO. NÃO INCLUSÃO DO ICMS (DESTACADO) E ICMS-ST NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. MODULAÇÃO DOS EFEITOS NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RE 574.706 (TEMA 69). ADEQUAÇÃO. COMPENSAÇÃO DEVIDA NA FORMA DA LEI. CORREÇÃO MONETÁRIA PELA SELIC. [...] 7. Não há que cogitar na possibilidade de exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, tendo em vista que os valores retidos e recolhidos a título de ICMS-ST pelo contribuinte substituto, anterior na cadeia tributária, constituem mero ingresso na contabilidade da empresa substituída, tornando-a apenas depositária de tributo que será entregue ao Fisco. Aplicação de precedentes jurisprudenciais

do Superior Tribunal de Justiça e deste Tribunal Regional Federal. [...] 12. Apelação e remessa necessária, tida por interposta, parcialmente providas. Relator: Juiz Federal Henrique Gouveia da Cunha, 25 de agosto de 2022. Brasília, DF: Tribunal Regional Federal da 1ª Região, 2022h. Disponível em:

<https://pje2g.trf1.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/DetalleProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=f38e59a2ba033f0b2d512f12fda1a2357f748fb830773b936fd6c4a269bbdb8987a8c1661ccf232e2280f83256c623fb518094602e49f511>. Acesso em: 04 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Oitava Turma). **Apelação / Remessa Necessária n.º 1003025-91.2019.4.01.3809**. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA INDIVIDUAL. EXCLUSÃO DO ICMS (DESTACADO NA NOTA FISCAL) DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA:

IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO. [...] 3. A impetrante, na substituição tributária, não é contribuinte do ICMS, mas apenas depositária desse imposto. Daí que o valor do ICMS-ST constitui mero ingresso na contabilidade da empresa substituta, pelo que é indevida sua exclusão da base de cálculo do Pis e da Cofins. “O ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS e da Cofins devidos pelo substituído porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo.

Precedentes” (AgInt no REsp 1.972.353-SP, r. Ministro Og Fernandes, 2ª turma do STJ em 21.02.2022). 4. Enquanto não for julgado o REsp 1.896.678-RS, r. Ministro Gurgel de Faria, 1ª Seção do STJ em 07.12.2021, que trata da “possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído”, prevalece a orientação da 2ª Turma daquela Corte. [...] 6.

Apelação da União e remessa necessária parcialmente providas. Relator: Des. Federal Noveley Vilanova da Silva Reis, 09 de maio de 2022. Brasília, DF: Tribunal Regional Federal da 1ª Região, 2022i. Disponível em:

<https://pje2g.trf1.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/DetalleProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=c47a6e4b41f85fd79130cf14dda2da2a7f748fb830773b936fd6c4a269bbdb8987a8c1661ccf232e2280f83256c623fb518094602e49f511>. Acesso em: 04 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Oitava Turma). **Apelação / Remessa Necessária n.º 1008339-08.2020.4.01.3801**. CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. SUSPENSÃO DO FEITO INCABÍVEL. BASES DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS.

IMPOSSIBILIDADE. ICMS-ST. CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. INCLUSÃO. CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO. EXCLUSÃO. LEI 12.973/2014. EXCLUSÃO LIMITADA A 15/03/2017. VALOR PASSÍVEL DE EXCLUSÃO. IMPORTÂNCIA DESTACADA NA NOTA FISCAL DE SAÍDA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. COMPENSAÇÃO. LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO ENCONTRO DE DÉBITOS E CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. MANUAL DE CÁLCULOS DA JUSTIÇA FEDERAL. APELAÇÃO DA IMPETRANTE PROVIDA. APELAÇÃO DA UNIÃO (FN) NÃO PROVIDA. REMESSA OFICIAL PARCIALMENTE PROVIDA. [...] 6. “Exclui-se da base de cálculo do PIS/COFINS não só o ICMS apurado pela impetrante na qualidade de contribuinte, como também na qualidade de substituído tributário, em operações de mercadorias cujos fornecedores estejam obrigados a antecipar o ICMS devido na sua revenda (substituição tributária para frente)”, uma vez que “o valor devido participa da formação de preço da mercadoria quando da sua revenda ao consumidor final, inclusive com identificação em nota fiscal e devida escrituração” (AI 5009624-02.2019.4.03.0000, TRF3, Sexta Turma,

Des. Fed. Johonson Di Salvo, decisão publicada em 06/05/2019). 11. Apelação da impetrante provida. Apelação da União (FN) não provida. Remessa oficial parcialmente provida. Relator: Des. Federal Marcos Augusto de Souza, 04 de julho de 2022. Brasília, DF: Tribunal Regional Federal da 1ª Região, 2022j. Disponível em:

<https://pje2g.trf1.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=a48c558dc2d816266d0be4ad3e4ecf8f7f748fb830773b936fd6c4a269bbdb8987a8c1661ccf232e2280f83256c623fb518094602e49f511>. Acesso em: 04 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Quarta Turma Especializada). **Apelação / Reexame Necessária n.º 0010198-46.2018.4.02.5118**. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXCLUSÃO DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. [...] Daí decorre que, ainda que o valor devido a título de reembolso pelo ICMS-substituição (ICMS-ST) tenha de ser pago pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto no momento em que aquele adquire desse a mercadoria, certo é que não se trata de desembolso atinente à aquisição dos bens e serviços. Isso porque o fato gerador do ICMS recolhido em regime de substituição tributária "para frente", conforme já referido, aquele a ser praticado pelo contribuinte substituído, ou seja, a venda/revenda da mercadoria ao consumidor final. Desse modo, os valores despendidos pelo contribuinte substituído, a título de reembolso ao contribuinte substituto pelo recolhimento do ICMS substituição (ICMS-ST), não representam custo de aquisição, mas sim encargo incidente na venda/revenda da mercadoria ao consumidor final. [...] Remessa necessária e apelação providas. Relator: Des. Federal Luiz Antonio Soares, 27 de julho de 2022. Rio de Janeiro, RJ: Tribunal Regional Federal da 2ª Região, 2022k. Disponível em:

[https://jurisprudencia.trf2.jus.br/sm/download?name=apolo-inteiro-teor&id=2020,08,10,00101984620184025118\\_2297888.pdf](https://jurisprudencia.trf2.jus.br/sm/download?name=apolo-inteiro-teor&id=2020,08,10,00101984620184025118_2297888.pdf). Acesso em: 04 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Sexta Turma). **Apelação / Remessa Necessária n.º 5001232-04.2018.4.03.6113**. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. TRIBUTÁRIO. ICMS-ST. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. JULGAMENTO EXTRA PETITA EM RELAÇÃO AO ICMS. POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO ICMS-ST. INAPLICABILIDADE DO RE 574.706/PR. [...] 6. A pretensão de excluir o ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, ao argumento de que integraria o custo na formação do preço de venda, distorceria a materialidade dessas contribuições sociais, que é a receita bruta, para a receita líquida ou para o lucro. Precedentes. 7. Sentença anulada, segurança denegada e agravos internos julgados prejudicados. Relator: Des. Federal Mairan Gonçalves Maia Junior, 27 de setembro de 2022. São Paulo, SP: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 2022l. Disponível em:

<https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=057848b8384c6814c2c1c898c028f06959b63aa0465d01540c477b0bae98f8141c8e87369e3d66d59778cef28e243e12d0b179b0f4f5edb7&idProcessoDoc=264323978>. Acesso em: 05 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Terceira Turma). **Apelação / Remessa Necessária n.º 5004510-81.2020.4.03.6100**. DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ICMS-ST. BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. RE 574.706. MODULAÇÃO DA EFICÁCIA DA TESE VINCULANTE. INDÉBITO FISCAL. RESSARCIMENTO CABÍVEL. CONECTÁRIOS LEGAIS. [...] A rigor, não se trata do que pode ser descontado, dentro do conceito de faturamento, enquanto base de cálculo, a partir das autorizações legais próprias sistemática do PIS/COFINS destinadas a minimizar o

efeito cascata da tributação, mas de definir o que se encontra, ab initio, fora do que deve ser entendido por faturamento. O caso, pois, é, em termos dogmáticos, de não-incidência, e não de isenção. [...] O ponto é que o montante dispendido com o ICMS-ST, conforme apurado documentalmente, sequer deveria compor a própria base de cálculo das contribuições devidas pelo substituído, à luz do decidido no RE 574.706. [...] 15. Apelação e remessa oficial providas em parte. Relator: Des. Federal Luis Carlos Hiroki Muta, 04 de julho de 2022. São Paulo, SP: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 2022m. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=9e1481451492ba30040c9a145fe7d37f59b63aa0465d01540c477b0bae98f8141c8e87369e3d66d59778cef28e243e12d0b179b0f4f5edb7&idProcessoDoc=260000899>. Acesso em: 05 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Primeira Turma). **Apelação Cível n.º 5006033-41.2021.4.04.7208/SC**. DIREITO TRIBUTÁRIO. TEMA 69 DO STF. ICMS. EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. PIS/COFINS. APLICABILIDADE AO ICMS-ST. MODULAÇÃO DE EFEITOS. [...] 2. A tese fixada no Tema 69 STF pode ser estendida ao ICMS-ST, visto que, embora suportado antecipadamente, no regime de substituição tributária, também se trata de receita do Estado e que, portanto, não pode ser tributada a título de receita do vendedor. 3. Aplica-se a modulação de efeitos do julgamento do RE 574.706/PR para reconhecer que a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS dá-se a partir de 15 de março de 2017. Relator: Des. Federal Leandro Paulsen, 13 de setembro de 2022. Porto Alegre, RS: Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2022n. Disponível em: [https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro\\_teor.php?orgao=1&numero\\_gproc=40003160914&versao\\_gproc=6&crc\\_gproc=e79f0ece](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40003160914&versao_gproc=6&crc_gproc=e79f0ece). Acesso em: 05 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Segunda Turma). **Apelação Cível n.º 5006262-76.2022.4.04.7107/RS**. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS-ST NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. O Superior Tribunal de Justiça entende que o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelo substituído, uma vez que jamais esteve formalmente incluído na aludida base de cálculo, por não ser receita bruta. Precedentes: AgInt no REsp 1.910.679/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.6.2021; AgInt no REsp 1.905.040/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 1º.7.2021. Relator: Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère, 13 de setembro de 2022. Porto Alegre, RS: Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2022o. Disponível em: [https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=41663181792257821157368641016&evento=40400383&key=1ae71ca97b8cb1e119937f3ea3ebef2f615aeb7bb38ead2bae2932eb7da999d1&hash=8c6517e316eb0c90ecfdb81958d3b4e2](https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41663181792257821157368641016&evento=40400383&key=1ae71ca97b8cb1e119937f3ea3ebef2f615aeb7bb38ead2bae2932eb7da999d1&hash=8c6517e316eb0c90ecfdb81958d3b4e2). Acesso em: 05 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Segunda Turma). **Apelação Cível n.º 5008979-86.2021.4.04.7013/PR**. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXCLUSÃO DO ICMS-ST NA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PELO SUBSTITUÍDO. IMPOSSIBILIDADE. [...] 2. Não se reconhece o direito do contribuinte ao abatimento, da base de cálculo do PIS e da COFINS, dos valores pagos a título de ICMS-ST, seja pelo substituto, seja pelo substituído. Relator: Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère, 13 de setembro de 2022. Porto Alegre, RS: Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2022p. Disponível em: [https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=41663181792257821157369652693&evento=40400383&key=ac68776127626599c86f8b5bd8](https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41663181792257821157369652693&evento=40400383&key=ac68776127626599c86f8b5bd8)

4e85f5748e6c8d5e4757bb9a5ef1775d7f6471&hash=3b27f5ebed11529ec58f5792550bc7fe.  
Acesso em: 05 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 6ª Região. **Jurisprudência**. Belo Horizonte, MG: Tribunal Regional Federal da 6ª Região, 2022q. Disponível em: <https://portal.trf6.jus.br/jurisprudencia-2/>. Acesso em: 05 out. 2022.

\_\_\_\_\_. TRF6 será instalado nesta sexta-feira (19). **Superior Tribunal de Justiça**, Brasília, 18 ago. 2022r. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/18082022-TRF6-sera-instalado-nesta-sexta-feira--19-.aspx>. Acesso em: 05 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Terceira Turma). **Apelação / Remessa Necessária n.º 0810387-59.2021.4.05.8300**. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INTEGRAÇÃO DO ACÓRDÃO. [...] 5. Não há como limitar a questão à "exclusão do ICMS-ST do substituído àquele que revende ao consumidor final", como pretende a Fazenda, uma vez que não se sabe se a hipótese é de substituição tributária progressiva ou regressiva. 6. Embargos de Declaração providos parcialmente apenas para assentar que a restituição do indébito do ICMS-ST somente é devida a quem comprovar que assumiu o encargo e efetivamente recolheu o PIS e a COFINS com a inclusão de tal tributo em suas bases de cálculo. Relator: Des. Federal Cid Marconi, 14 de julho de 2022. Recife, PE: Tribunal Regional Federal da 5ª Região, 2022s. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcessoDocumento=65cc568ffb4a45cfce8a4f008fe49c58>. Acesso em: 05 out. 2022.

BROETTO, Willyan Tadeu; SILVA, Rafael Rodrigo; GUGEL, Everton Jaime. **Reflexos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS aplicados em uma distribuidora de alimentos de Cascavel-PR no ano de 2016**. [Cascavel], PR: [s. n.], 2017. Disponível em: [https://www.fasul.edu.br/projetos/app/webroot/files/controle\\_eventos/ce\\_producao/20171025-144224\\_arquivo.pdf](https://www.fasul.edu.br/projetos/app/webroot/files/controle_eventos/ce_producao/20171025-144224_arquivo.pdf). Acesso em: 28 set. 2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

COELHO, Flávia Adine Feitosa. Quais as funções do tributo segundo a doutrina pátria?. **Rede de ensino Luiz Flávio Gomes**. [S. l.]: Jusbrasil, [2009?]. Disponível em: <https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2049815/quais-as-funcoes-do-tributo-segundo-a-doutrina-patria-flavia-adine-feitosa-coelho>. Acesso em: 20 jul. 2021.

CONSULTOR JURÍDICO. **União estima possível perda de R\$ 1,46 trilhão com ações tributárias**. Consultor Jurídico, [s. l.], 26 set. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-set-26/uniao-estima-possivel-perda-146-trilhao-aco-es-tributarias>. Acesso em: 28 set. 2022.

COSTA, Ronaldo Luiz. **PIS e COFINS não-cumulativos e a constituição federal**. 2011. 39 p. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Cuiabá, 2011. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp->

content/uploads/2017/07/Ronaldo-Luiz-Costa-PIS-COFINS-N%C3%A3o-Cumulativos-e-a-Constitui%C3%A7%C3%A3o.pdf. Acesso em: 24 set. 2022.

CPC – Comissão de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 00 (R2)**. Brasília, DF: CPC, 2019. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573\\_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso em: 26 set. 2022.

KEPPLER, Roberto Carlos. Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 75, p. 169–178, dez., 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A seguridade social: seus problemas financeiros e as soluções na constituição de 1988. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, v. 35, n. 35, p. 157-187, 1995. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1477>. Acesso em: 26 set. 2022.

GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no direito tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020.

GUALDA, Giovanna. **A responsabilidade solidária na cadeia de fornecimento perante o consumidor**. [S. l.]: Jusbrasil, [2017?]. Disponível em: <https://monezigiovanna.jusbrasil.com.br/artigos/451872877/a-responsabilidade-solidaria-da-cadeia-de-fornecimento-perante-o-consumidor>. Acesso em: 12 mai. 2022.

MATTEI, Lauro; HEINEN, Vicente Loeblein. Impactos da crise da Covid-19 no mercado de trabalho brasileiro. **Brazilian journal of political economy**, São Paulo, n. 40, out./dez. 2020. Disponível em <https://doi.org/10.1590/0101-31572020-3200>. Acesso em: 01 ago. 2021.

MILKE, Eduardo Jorge Costa. Conceito de cadeia produtiva. In: MIELKE, Eduardo Jorge Costa. **Análise da cadeia produtiva e comercialização do xaxim, dicksonia sellowiana, no estado do Paraná**. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia Florestal) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2002. Disponível em: <http://www.cocoverderj.com.br/tesecadeiaprodutiva.htm>. Acesso em: 08 dez. 2021.

MORAIS, Marco Antônio Gouvêa de. **Substituição tributária no ICMS: considerações sobre a técnica de arrecadação utilizada pelos estados**. 2004, 133 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004. Disponível em: [https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4071/1/arquivo4966\\_1.pdf](https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4071/1/arquivo4966_1.pdf). Acesso em: 26 set. 2022.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020.

MOREIRA, Clara Gomes. **Regra constitucional de competência e tributação de transações transfronteiriças entre partes vinculadas**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021.

NASCIMENTO, Luniza Carvalho do. A normatização do conceito contábil de receita no direito tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 44, p. 334-374, 1 Sem.

2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/04/luniza.pdf>. Acesso em: 26 set. 2022.

NOVAES, Rafael. **Coleção descomplicando: direito tributário**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Recife: Armador, 2016.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativos e judicial**. São Paulo: Noeses, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (coord.). **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2014.

RESEARCH XP. **Receita bruta e receita líquida: o que são e como calcular**. [Rio de Janeiro]: Expert XP, 2021. Disponível em: <https://conteudos.xpi.com.br/aprenda-a-investir/relatorios/receita-bruta/>. Acesso em: 25 set. 2022.

RICARDO, Alexandre. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2017.

SÃO PAULO (Estado). Controladoria-Geral do Estado de São Paulo. **Receita Orçamentária: conceitos, codificação e classificação**. São Paulo, SP: Controladoria-Geral do Estado de São Paulo, [2013?]. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Downloads/Webservice/Conceitos%20de%20receitas%20LC%20131.pdf>. Acesso em: 23 nov. 2021.

SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não cumulatividade e regimes de incidência**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.

SOUZA, Priscila de; CUNHA, Nicodemos Victor Dantas da (pesq.). **Curso de especialização em direito tributário: módulo - tributo e segurança jurídica**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2019.

TREU, Ricardo Mafra. **O contribuinte de fato e o de direito**. [S. l.]: Alfonsin, 2012. Disponível em: <https://alfonsin.com.br/o-contribuinte-de-fato-e-o-de-direito/>. Acesso em: 26 set. 2022.

ZAGO, Jéssica Andressa; SILVA, Letícia Twardowski da; RIGO, Vitor Paulo. Impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: estudo sobre a decisão do STF e seus efeitos em uma empresa do segmento alimentício. *Revista Ambiente Contábil*, n. 1, vol. 14, jan./jun. 2022. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/24057/15277>. Acesso em: 28 set. 2022.

ZANCHETTIN, Rafael. **Ministério Público Federal é favorável à exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e COFINS**. [São Paulo]: Marcos Martins, 2022. Disponível em: <https://www.marcosmartins.adv.br/pt/ministerio-publico-federal-e-favoravel-a-exclusao-do-icms-st-da-base-de-calculo-do-pis-e-cofins/>. Acesso em: 29 set. 2022.