



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

PASTRE, Greici SontagNome do Autor.¹
AGUERA, Pedro Henrique Sanches.²

RESUMO

Diante de um cenário econômico de crise e cada vez mais concorrido, é imprescindível a diminuição de custos por parte das empresas. Devido à alta carga tributária existente no Brasil, os tributos acabam sendo uma grande fonte de questionamentos quanto a encontrar brechas legislativas que permitam a diminuição de custos. Ademais, há conflito de interpretação jurídica o que criou uma atmosfera extremamente instável aos contribuintes. A fim de acabar definitivamente com essas divergências, o STF julgou mais um novo recurso extraordinário em 2017, o 574.706, o qual reafirmou a inconstitucionalidade desta inclusão. A suprema corte concluiu que o ICMS destacado na nota fiscal, que consequentemente está embutido no valor do documento fiscal, não compõe o faturamento da empresa e, portanto, não compõe a base de cálculo das contribuições para PIS/COFINS. O tribunal entendeu que o valor do ICMS representa o valor a ser repassado ao ente público, neste caso o Estado, e não se incorpora ao patrimônio da empresa. Tal entendimento, significa uma grande vitória aos contribuintes e trará estabilidade jurídica aos mesmos.

PALAVRAS-CHAVE: Inconstitucionalidade, base de cálculo, ICMS.

1. INTRODUÇÃO

A crise político-econômica atual é a pior já enfrentada pelo Brasil nos últimos anos, diante disso, os brasileiros se encontram a mercê de instabilidades, seja no mercado de trabalho, na política ou na economia como um todo.

Para uma empresa, em especial em tempos de crise, cortes são necessários para atravessar este período e, o enfoque que menos causa impacto direto na vida social ao redor desta, é a carga tributária.

A adequada gestão de tributos é um fator determinante para o sucesso de qualquer empresa no Brasil. A elevada carga tributária é uma dificuldade apontada pelos empresários para manterem-se em seu mercado de atuação, devido à voracidade do fisco que traz graves impactos ao cotidiano de qualquer atividade e é um dos principais componentes do chamado “Custo Brasil”.

¹ Acadêmica do Curso de Bacharelado de Direito do Centro Universitário Assis Gurgacz. Graduada em Ciências Contábeis pela Unioeste – Universidade Estadual do Oeste do Paraná e Especialista em Administração Financeira, Contábil e Controladoria pelo Inbrape, greici@vanin.com.

² Docente do Curso de Direito do Centro Universitário Assis Gurgacz, Mestre em Direito pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Jurídicas da Unicesumar - área de Concentração: Os Direitos da Personalidade e seu alcance na contemporaneidade. Pós-graduação em Direito Processual Civil, Direito Empresarial e Docência em Ensino Superior; Advogado. ph_sanches@hotmail.com.



Vale ressaltar que todas as ações relacionadas à tributação devem observar princípios e requisitos contidos, inclusive, na Constituição Federal vigente. Ademais, há muitas discussões acerca do assunto e algumas delas serão abordadas neste trabalho, com enfoque na inclusão do ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), na base de cálculo do PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social).

Como no Brasil a carga tributária é fator importante para a saúde de uma empresa, esse trabalho se justifica pela grande necessidade de ampliar os conhecimentos tributários do empresário e do advogado, para que as entidades tenham uma condição maior de seguir no mercado, aumentando sua competitividade e lucratividade sem cometer ilícitos tais como a sonegação, fraudes, dentre outros.

Destaca-se ainda, que o tema debatido neste trabalho tem várias implicações diretas nos cofres públicos, pois dependendo da decisão tomada pelos tribunais superiores, além da diminuição da arrecadação, pode refletir em compensações dos tributos recolhidos durante os últimos cinco anos.

Além da definição da alteração ou não da forma de interpretação legislativa, é fundamental a criação de novas regras acerca do assunto, para que a aplicação pelos empresários seja uniforme e correta.

Atualmente, há uma interpretação divergente da legislação sobre os termos faturamento e receitas, isso por parte da doutrina, Estado e magistrados. Dessa forma, já ocorreram diversos julgamentos, mas como as respostas não foram uniformes, abriu brechas para mais discursões.

Com isso, este trabalho visa discutir sobre a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do Pis e na Cofins, bem como os questionamentos que a cercam. Busca também vislumbrar os possíveis impactos nos cofres públicos ligados a arrecadação federal e a compensações dos tributos já pagos.

Se declarada a inconstitucionalidade da inserção do ICMS para cálculo do Pis e da Cofins, como se dará a aplicação?

As entidades brasileiras podem se beneficiar da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do Pis e da Cofins, diminuindo consequentemente a carga tributária incidente sobre as empresas.



2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para compreensão deste assunto deve-se analisar todo o emaranhado legislativo a qual os contribuintes brasileiros se encontram atrelados, iniciando-se pelo entendimento do Sistema Tributário Nacional (STN).

O Sistema Tributário Nacional (STN) foi estabelecido pela Constituição Federal de 1988, com vigência a partir de 1º de maio de 1989. Segundo Maranhão (2009), tal sistema tem duas funções, a fiscal e extra fiscal, sendo que essa é fundamentalmente para arrecadar recursos para custear as atividades estatais.

Contudo, integram o STN os impostos, taxas, contribuições de melhoria, sociais, de intervenção no domínio econômico e os empréstimos compulsórios. Apesar de ser um Sistema complexo e gigantesco, não está cumprindo com primazia suas funções essenciais, por exemplo, a redistribuição de renda que está deficiente no país.

Além da Constituição Federal, o Sistema Tributário Nacional é normatizado através da lei 5.172 de 1966, também denominada de Código Tributário Nacional ou Código Tributário Brasileiro, o qual estabelece normas gerais do direito tributário que devem ser seguidas pela União, Estados e municípios (BRASIL, 1966).

Apesar de ter sido renovado com o advento da Constituição Federal, o STN está contido no Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172 de 1.966, o que demonstra grande defasagem em relação a tributação nacional e a vida dos brasileiros, visto que ambas estão em constante mudança. Exemplo disso, é atualização da tabela de alíquotas do Imposto de Renda retido na fonte, a mesma não acontece a anos, dessa forma cada ano aumenta o número de contribuintes e consequentemente a arrecadação.

TRIBUTOS

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, define que “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). Sendo assim, o tributo é cobrado exclusivamente em dinheiro, tendo a obrigatoriedade como essência e a administração pública deve cumprir a lei tributária.



Vitor Barau (2010), explica que os tributos são regidos por quatro princípios fundamentais:

Estes princípios estão ligados diretamente com os preceitos Democráticos e dos Direitos Humanos Sim, Direitos Humanos, pois seus princípios são amplos, indivisíveis e universais, estando hierarquicamente acima até mesmo da Constituição de cada país, e devem pautar todos os atos do Estado, sejam eles legislativos ou administrativos. São eles:

- **IGUALDADE** - (ou Capacidade Contributiva): significa dizer que a cobrança de tributos deverá respeitar a igualdade entre os cidadãos, analisando-se suas diferenças sociais e econômicas;
- **LEGALIDADE** - (ou o Respeito ao Estado de Direito): significa dizer que não é permitido cobrar tributos (sua hipótese de incidência, fato gerador e alíquota) bem como estabelecer-se benefícios (imunidades e isenções) e punições (pela falta de pagamento e/ou sonegação), sem que haja previsão legal (Constituição, Leis, Decretos, etc);
- **LIBERDADE** - (Proibição de Confisco): é vedado ao Estado cercear à liberdade e as garantias fundamentais (livre iniciativa, propriedade, direito de ir e vir, entre outros) pela cobrança desarrazoada e desproporcional (ou seja exagerada) de tributos;
- **ANTERIORIDADE** - Arelada ao princípio da Legalidade, impede que o Estado institua a cobrança de tributos sem respeitar um prazo para o início de sua vigência, de forma a surpreender os cidadãos.

Estes institutos são importantes para a legislação tributária ser colocada em prática e principalmente proteger o contribuinte, mas, infelizmente, não são levados a risca o que prejudica muito a vida dos brasileiros, pois a carga tributária no país em 2016, foi de 32,38%, sendo a última divulgada pela Receita Federal (2018).

Em poucas palavras, de tudo o que um brasileiro ganha, 32,38% é destinado apenas para o pagamento de tributos. Particularmente, não sou contra a cobrança destes, mas a má aplicação dos recursos, faz com que o contribuinte pague duas vezes por serviços essenciais, devido a falta de qualidade. Um exemplo são os Planos de Saúde e o Sistema Único de Saúde, mesmo que esteja definido na legislação “para que cada recolhimento serve”.

Os tributos também são classificados em espécies, havendo quatro teorias a respeito do assunto, são elas: bipartida (taxas e impostos); tripartida (impostos, taxas e contribuição de melhoria); quadripartida (impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios); e a pentapartida (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais), (ALEXANDRE, 2011, p.52).

O Código Tributário Nacional em seu artigo 5º, dispõe que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria, claramente adotando a teoria da tripartição das espécies tributárias, contudo atualmente a teoria mais aceita é a pentapartida (BRASIL, 1966).

Ainda, entre as várias classificações possíveis dos tributos, pode-se destacar a que os divide em diretos e indiretos. Segundo Fabretti (2009, p.161), “essa classificação é mais econômica do que



jurídica, mas de suma importância para o estudo e a avaliação do impacto que os tributos causam no patrimônio e nas etapas econômicas da produção, circulação e consumo”.

Os tributos considerados indiretos são aqueles que a cada etapa econômica são repassados para o preço do produto/mercadoria/serviço. Já os considerados diretos não podem ser repassados para o preço do produto/mercadoria/serviço. Assim sendo, os tributos diretos, segundo Fabretti (2009, p.197), “são os que recaem definitivamente sobre o contribuinte que está direta e pessoalmente ligado ao fato gerador. Assim, a mesma pessoa é o contribuinte de fato e de direito”. Portanto, essas obrigações não podem ser objetos de repercussão, ou seja, não podem ser repassados para o preço ou para outra pessoa.

Durval Portela (2017), ressalta a importância de conhecer esta definição dos tributos:

Os tributos indiretos são ferramentas importantes para avaliar a competitividade das empresas no mercado nacional. Considerar a estrutura organizacional e transacional mais eficiente pode ser fator decisivo para a geração de resultados.

O desconhecimento de regimes fiscais e as constantes mudanças legislativas e de jurisprudência podem resultar em uma incapacidade de controlar os custos de cumprimento das obrigações fiscais e avaliações para os tributos e multas.

(...) na esfera dos tributos indiretos, aí compreendidos o ICMS, ICMS/ST, IPI, PIS/Cofins e o ISS.

Vinculado a cada tributo a legislação deverá esclarecer qual ato praticado pelo contribuinte irá gerar determinada taxa, ou seja, o fato gerador dos tributos.

O CTN, em seu art. 144, afirma que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Ainda, a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º). Ademais, o art. 115 trata que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, 1966).

Segundo Alexandre (2011, p. 290), o fato gerador de obrigação principal deve ser feito necessariamente por lei ou ato de igual hierarquia (medida provisória). Já a definição da situação que constitui o fato gerador de obrigação acessória pode ser feita pela legislação tributária.

O fato gerador pode configurar uma situação jurídica (mesmo antes da lei tributária definir determinada situação como fato gerador de um tributo, já há norma estipulando seus efeitos jurídicos) ou configurar situação de fato (definição do fato gerador do tributo possui apenas relevância econômica).

Segundo o art. 116, I, do CTN, salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existente aos seus efeitos, tratando-se de situação de fator, desde o momento em que



se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias, a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. Já o art. 116, II, do CTN, considera ocorrido o fato gerador e existente aos seus efeitos, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esta esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável (BRASIL, 1966).

ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços)

Dentro dos inúmeros tributos existentes no Brasil, um de grande destaque e que impacta diretamente no cotidiano tributário dos contribuintes, embora muitos o desconheçam, tem-se o ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços).

A partir da Constituição Federal de 1988, foi ampliada a hipótese de incidência do ICM para ICMS, passando a abranger a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal de comunicações, energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais, e telecomunicações (BRASIL, 1988).

O ICMS é um imposto não-cumulativo, sendo assim, do imposto devido em cada operação será abatido o valor pago na operação anterior. É de competência estadual, conforme artigo 155, II, da Constituição Federal. A lei que trata das normas gerais do ICMS é a Lei Complementar nº 87/96.

Dentre as especificações contidas na lei complementar 87/96, cabe destacar o artigo 13º que trata da sua base de cálculo, em especial, o parágrafo 1º o qual define:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;
[...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Assim, pode-se observar que a própria lei geral do ICMS estabelece como base de cálculo do mesmo, o valor da operação realizada pelo contribuinte e que o próprio imposto também compõe a sua base.

Sendo assim, ao calcular o preço de venda de uma mercadoria a empresa irá embutir o próprio ICMS no valor de sua mercadoria, repassando assim este custo ao adquirente.

O ICMS tem alíquotas diferentes de acordo com o Estado. Em operações realizadas por contribuintes das regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo, aplica-se a alíquota de 12%, qualquer que seja a região em que estiver localizado o destinatário. Já as



operações realizadas por contribuintes das regiões Sudeste e Sul, aplica-se a alíquota de 12%, quando o destinatário também estiver localizado na região Sudeste ou Sul, contudo, se o destinatário estiver localizado na região Norte, Nordeste ou Centro-Oeste ou no Estado do Espírito Santo, a alíquota é de 7%.

PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social)

A contribuição para o Programa de Integração Social – PIS foi instituída pela LC nº 7/70, enquanto a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP foi instituída pela LC nº 8/70 (BRASIL, 1970). Segundo Higuchi (2012, p.180), “as pessoas jurídicas de fins lucrativos contribuíam com duas parcelas, a primeira deduzida do imposto de renda devido e a segunda como ônus das empresas”.

No entanto, o Decreto-lei nº 2445/88 alterou a base de cálculo e as alíquotas das contribuições ao PIS e ao PASEP e extinguiu a contribuição da União mediante dedução do imposto de renda (BRASIL, 1988).

O produto da arrecadação das contribuições ao PIS e ao PASEP destina-se para os dois fundos que atribuem os recursos nominalmente aos trabalhadores. O art. 239 da CF extinguiu as transferências para as contas individuais, passando os recursos a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono aos empregados que recebem até dois salários mínimos de remuneração mensal (BRASIL, 1988).

A lei nº 10.637/02, instituiu uma nova forma de cobrança do PIS/PASEP que acaba parcialmente com a cumulatividade ou incidência em cascata (BRASIL, 2002).

Atualmente, a base de cálculo de PIS/PASEP sobre a receita é a mesma da base de cálculo da COFINS.

O art.79 da lei nº 11.941/09 revogou o § 1º do art.3 da lei nº 9.718/98, o qual dispunha que “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, 2009).

Disposto na LC nº 70/91, em seu art. 1º, o sujeito passivo da obrigação tributária da contribuição social sobre o faturamento são as pessoas jurídicas em geral e a elas equiparadas pela



legislação do Imposto de Renda. No campo da não-incidência estão exclusivamente as pessoas físicas (BRASIL, 1991).

Já a Constituição Federal no art. 195, §7º dispõe que são isentos de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (BRASIL, 1988).

A base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP das entidades sem fins lucrativos elencadas no art. 13 da MP nº 2158-35/01 é a folha de salários do mês. A entidade que não tiver empregado está dispensada de pagar a contribuição (BRASIL, 2001).

As sociedades cooperativas estão sujeitas ao pagamento de PIS com base na folha de pagamento mensal de salários. Em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados, as cooperativas pagam o PIS com base no faturamento.

Nem toda pessoa jurídica está sujeita ao pagamento da COFINS porque há imunidade constitucional do art.195, §7º, da CF para as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei e isenções subjetivas e objetivas concedidas em lei (BRASIL, 1988).

A lei nº 10.833/03, institui a COFINS não-cumulativa, porém, na realidade a não cumulatividade é parcial. Houve um brutal aumento de alíquota de 3% para 7,6% e criou-se muita burocracia (BRASIL, 2003).

O art. 1º da lei 10.833/03 diz que a base de cálculo da COFINS não cumulativa é o valor do faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (BRASIL, 1988).

A lei nº 10.637/02, que institui o regime não-cumulativo de PIS, fixou a alíquota de 1,65% para cálculo da contribuição devida, enquanto que a lei nº 10.833/03 que institui o regime não-cumulativo de COFINS fixou a alíquota de 7,6%.

Na COFINS não-cumulativa, a não cumulatividade é parcial porque não foi permitida a dedução de contribuição paga em todas as operações imediatamente anteriores.

O regime não-cumulativo de PIS instituído pela lei nº 10.637/02 e o de COFINS instituído pela lei nº 10.833/03, permitem descontar, da contribuição devida, a contribuição cobrada nas operações anteriores listadas no art. 3. O §10º desse artigo dispõe que o valor dos créditos apurados de acordo com esse artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.



O art.3 das leis nº 10.637/02 e 10.833/03, permite calcular os créditos, respectivamente, de PIS e COFINS sobre diversos gastos efetuados pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo. A regra geral para determinar o montante dos créditos é mediante aplicação da alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, no entanto há muitas exceções.

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

Desde o extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), em suas decisões bem como na súmula editada 258, o posicionamento é que deve haver a inclusão do ICMS na base de cálculo do Pis e da Cofins.

Seguindo este viés, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), editou as súmulas 68 e 94, assim pacificou-se no âmbito dos recursos neste sentido. Contudo, exposto por Fábio Martins de Andrade (2015), esta discussão até então não tinha o enfoque constitucional, sendo dado apenas a interpretação de mera legalidade dos aspectos infraconstitucionais. Em 1999 o Recurso Extraordinário (RE) 240.785, foi levado até o Supremo Tribunal Federal (STF) e versava sobre a inconstitucionalidade desta situação, o julgamento deste recurso se deu apenas em 2014.

Eis a ementa do acórdão:

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 tributo de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da COFINS, porque estranho ao conceito de faturamento (STF – Pleno – RE 240.785, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 08.10.2014, DJe 16.12.2014. Em razão do recesso, o trânsito em julgado ocorreu em 23.02.2015).

Mesmo diante deste julgado, o STJ continua a aplicar as súmulas 68 e 94, causando instabilidade no meio jurídico, pois deveria ocorrer uma uniformização jurisprudencial sobre o assunto, sendo este analisado em todos os enfoques.

A grande discussão se deu em torno do conceito de faturamento, conforme exposto por Aline Consertti Jubert Guimarães (2018):

O fundamento foi de que, à época da promulgação da lei 9.718/98, a única base de cálculo constitucionalmente admissível para contribuição seria a receita bruta, que corresponde exclusivamente à receita operacional da pessoa jurídica, e somente a partir da publicação da EC 20/98 é que passou a ser admitido o faturamento como base de cálculo, sendo certo que tal EC não constitucionalizou a lei anterior.



Para o contribuinte, o ICMS é incluído no preço dos produtos, mercadorias e serviços apenas para repasse pelo contribuinte aos cofres públicos estaduais, sendo assim não se trata de uma receita para a empresa.

Já o Pis e a Cofins tem por base de cálculo a receita ou o faturamento da empresa, termos expresso no art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal. A divergência está justamente em que consiste faturamento ou receita, tanto para o governo federal, quanto para o STJ. O ICMS está embutido neste valor. Ademais, como o RE 240.785 não surtiu repercussão geral, inúmeras ações foram interpostas sobre o assunto.

Em março de 2017, foi julgado pelo STF o RE 574.706, que teve como relatora a Ministra Carmen Lucia que deu provimento a lide, justificando da seguinte forma:

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

A ministra em seu voto, relatou que para fins de incidência do Pis e da Cofins, o ICMS não compõe as respectivas bases de cálculo, pois não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas na Constituição Federal.

Em tese, essa decisão do STF, resulta em uma redução da carga tributária aos consumidores dos produtos tributados pelo ICMS. Mas, segundo o ministro Gilmar Mendes, que foi contrário ao provimento deste recurso, como ocorrerá a diminuição da arrecadação, isso implica no aumento da alíquota do Pis e da Cofins ou ainda, a majoração de outras fontes de financiamento sem que isso represente mais eficiência, ou seja, não amenizará o Custo Brasil.



Ademais, não foi objeto de julgamento a modulação dos efeitos dessa decisão, o que deixa os contribuintes sem saber qual posicionamento adotar, ou seja, se retirado imediatamente o ICMS da base de cálculo do Pis e da Cofins, se poderá restituir ou compensar os valores pagos indevidamente devido a inconstitucionalidade, e principalmente se haverá uma alteração legislativa regulamentando a forma como se dará tudo isso.

Daniel Ferreira (2017), traz as informações da União em relação aos supostos impactos dessa decisão nos cofres públicos, os quais podem chegar a R\$ 250,3 bilhões, no intervalo entre 2003 e 2014. Já se levar em consideração os últimos 5 anos, fica em torno de R\$ 100 bilhões.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), vislumbrando o grande impacto, sustentou a modulação a partir do exercício fiscal de 2018, contudo esse pedido não foi analisado, pois não se encontrava nos autos. Diante desse pedido da PGFN, a maioria dos economistas entendem que o julgamento passa a ter um enfoque muito mais político do que jurídico propriamente dito.

Para Plínio Antônio Aranha Junior (2017), a falta da modulação dos efeitos da decisão incorre no brocardo “ganha-se e não se leva nada”, pois se for em data futura, convalida os anteriores o que inviabiliza os pedidos de restituições.

Resta saber como a população será impactada com a decisão do Supremo Tribunal Federal e como a União se comportará em relação a isso.

Segundo Paula Consalter Campos (2018), apesar de não se ter certeza dos efeitos que surtiram a partir da decisão do STF, pois não houve o encerramento do julgamento, está pendente os embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional. As ações proposta depois de 17 de março de 2017, data em que foi proferida o acórdão, resguardam o direito ao contribuinte de repetir o indébito tributário, o que ocorrerá até que sejam modulados os efeitos.

Os embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, tem como principal objetivo, que a modulação dos efeitos sejam “ex nunc”, ou seja, não retroajam aos valores já recolhidos dos últimos 5 anos. Como argumento se utilizam do fato de que pode comprometer as finanças públicas, a restituição ou compensação de valores aos contribuintes.

Outrossim, Aline Corsetti Jubert Guimarães (2018) ressalta que esta decisão da Suprema Corte, abre precedente para afastar o ISS da base de cálculo do Pis e da Cofins. O presente tributo incide sobre a prestação de serviços e utiliza-se do mesmo argumento, pois ele apenas transita pela pessoa jurídica prestadora de serviços para ser repassado ao município competente. O mesmo ainda



pode ser fundamento para a exclusão da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPBR), posto em discussão pela Procuradoria Geral da República.

A princípio a decisão pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do Pis e da Cofins, atingiria empresas de porte maior, pois eram estes contribuintes que teriam um resultado mais expressivo ao ingressarem no judiciário para obterem este respaldo.

Contudo, ao surgirem a expansão do mesmo raciocínio para o Imposto Sobre Serviço e a Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta, abarca uma parcela maior de micro e pequenas empresas, o que pode contribuir muito para a melhora da crise econômica vivida por elas.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de um cenário econômico de crise e cada vez mais concorrido, é imprescindível a diminuição de custos por parte das grandes e também pequenas empresas. Sendo que devido à alta carga tributária existente no Brasil, os tributos acabam sendo uma grande fonte de questionamentos visando encontrar brechas legislativas que permitam a diminuição de custos.

Cada vez mais os contribuintes estão realizando planejamentos tributários a fim de conseguir economias fiscais substanciais que permitam aumentar sua competitividade no mercado brasileiro.

Para um bom planejamento tributário, se faz necessário uma profunda análise da legislação vigente bem como o questionamento de conceitos até o presente tidos como inquestionáveis por parte do entendimento do fisco.

Um importante questionamento levantando pelos contribuintes brasileiros e que vem gerando grande repercussão e que pode provocar um profundo impacto econômico diz respeito a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS.

Tal questionamento chegou aos tribunais de todo o Brasil nos últimos anos, provocando interpretações diversas nas análises dos magistrados. No início dos recursos apresentados, o STJ acabou realizando apenas análises interpretativas quanto à incidência do PIS/COFINS, editando assim as súmulas 68 e 94.

Mesmo após tais súmulas, muitos contribuintes continuaram a protocolar recursos, sendo em 2014 julgado o Recurso extraordinário 240.785 que tratava sobre a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS destacado na nota fiscal na base de cálculo das contribuições sociais. Sendo o julgamento favorável aos contribuintes, diversos tribunais continuaram a aplicar as súmulas 68 e 94.



Diante deste conflito de interpretação jurídica, criou-se uma atmosfera extremamente instável aos contribuintes. A fim de acabar definitivamente com essas divergências, o STJ julgou mais um novo recurso extraordinário em 2017, o 574.706, o qual reafirmou a inconstitucionalidade desta inclusão.

Após anos de questionamentos e diversos trâmites legais, a suprema corte concluiu que o ICMS destacado na nota fiscal, que consequentemente está embutido no valor do documento fiscal, não compõe o faturamento da empresa e, portanto, não compõe a base de cálculo das contribuições para PIS/COFINS.

O tribunal entendeu que o valor do ICMS representa o valor a ser repassado ao ente público, neste caso o Estado, e não se incorpora ao patrimônio do contribuinte. Tal entendimento significa uma grande vitória aos contribuintes e trará estabilidade jurídica aos mesmos.

Apesar desta vitória, a Receita Federal continua aplicando o recolhimento sobre o faturamento sem a exclusão do ICMS, pelo fato de não ter ocorrido modulação jurídica sobre o referido julgamento, pois há oposição de embargos por parte da União.

Através dos embargos interpostos, a União pede a realização da modulação temporal dos efeitos da decisão, alegando que a aplicação tradicional de efeito *ex tunc* traria um grande impacto negativo para as finanças e orçamento público.

A União solicita que os efeitos da decisão produzam efeitos somente após o julgamento dos embargos de declaração. Caso o Supremo decida não atender o pedido de modulação, que a Receita Federal do Brasil seja autorizada a instituir regras para regulamentar a restituição ou compensação dos valores recolhidos a maior no decorrer dos últimos cinco anos.

Por fim, mesmo com a decisão favorável dos contribuintes, enquanto não ocorrer ordem judicial o contribuinte continuará recolhendo os tributos sobre o valor do ICMS, mesmo não sendo devido. Sendo que a única forma de garantir seu direito de recolher o PIS e COFINS em conformidade com o entendimento da Suprema Corte é através do ajuizamento de ação.

Para os processos ajuizados, caso o contribuinte solicite a restituição/compensação dos valores recolhidos a maior, desde que ainda não tenha ocorrido a prescrição de tais valores, o juiz deverá decidir pela procedência da restituição/compensação.



REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fábio Martins de . **ICMS x PIS/Cofins: a chance de o STJ alinhar sua jurisprudência.** Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-set-09/icms-piscofins-chance-stj-alinhar-jurisprudencia> >. Acesso em 06 set. 2017.

ARANHA JUNIOR, Plínio Antônio. **O STF declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS da base de cálculo do Pis e da Cofins.** Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/56588/o-stf-declarou-a-inconstitucionalidade-da-inclusao-do-icms-na-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins>>. Acesso em 08 abr. 2017.

BARAU, Victor. **O Sistema Tributário Nacional.** Disponível em: <<http://www.escoladegoverno.org.br/artigos/1734-o-sistema-tributario-nacional>>. Acesso em 08 mai. 2018.

BARROS, Henrique. **Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da Cofins.** Disponível em: <<https://henriquebarros.jusbrasil.com.br/artigos/439870759/inconstitucionalidade-da-inclusao-do-icms-na-base-de-calculo-do-pis-cofins>>. Acesso em 06 set. 2017.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1.988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Constituição Federal de 1.988. Emenda Constitucional nº 37 de 12 de junho de 2.002. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Decreto-lei nº 2.445 de 29 de junho de 1.988. Altera a legislação do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP e do Programa de Integração Social – PIS e dá outras providências. Disponível em: <www.jusbrasil.com.br/legislacao/125669/decreto-lei-2445-88>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2.002. 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 inapetência de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <www.leidireto.com.br/lei-10637.html>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10833.htm>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 11.941 de 29 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <www.jusbrasil.com.br/legislacao/231803/lei-11941-09>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 07 de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <www.portaltributario.com.br/legislacao/lc7.htm>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 08 de 03 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Disponível em: <www.portaltributario.com.br/legislacao/lc8.htm>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/lcp70.htm>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. 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. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/mps/mp2158-35.htm>. Acesso em 02 set. 2017.

CAMPOS, Paula Consalter. **Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do Pis e da Cofins**. Disponível em: <<http://fenacon.org.br/noticias/exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-pis-e-cofins-2886>>. Acesso em 08 abr. 2018.

FABRETTI, Laúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERREIRA, Daniel. **STF exclui o ICMS da Base de Cálculo do Pis e da Cofins**. Disponível em: <https://www.metropoles.com/brasil/justica/stf-exclui-o-icms-da-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins?gclid=EAIaIQobChMIxZTixNW71wIVSgmRCh2fZQQTEAAYASAAEgLMO_DBwE>. Acesso em 08 abr. 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUIMARAES, Aline Corsertti Jubert. **A Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS/Cofins**. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI272441,31047-A+exclusao+do+ICMS+da+base+de+calculo+do+PISCofins>>. Acesso em 14 mai. 2018.

PORTELA, Durval. **Tributos Indiretos**. Disponível em: <<https://www.pwc.com.br/pt/consultoria-tributaria-societaria/tributos-indiretos.html>>. Acesso em 10 mai. 2018.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>>. Acesso em 08 mai. 2018.