

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE  
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**MARCOS ANTÔNIO ARAÚJO DE ANDRADE**

**EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS:  
abordagem à luz dos efeitos da decisão do RE 574.706 do Supremo Tribunal  
Federal**

**ARACAJU  
2018**

**MARCOS ANTÔNIO ARAÚJO DE ANDRADE**

**EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS:  
abordagem à luz dos efeitos da decisão do RE 574.706 do Supremo Tribunal  
Federal**

Monografia apresentada à Faculdade de  
Administração e Negócios de Sergipe,  
como pré-requisito de conclusão do curso  
de Bacharelado em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

**ARACAJU  
2018**

A553e ANDRADE, Marcos Antônio Araújo de.

Exclusão Do ICMS Da Base De Cálculo Do PIS E Da COFINS: abordagem à luz dos efeitos da decisão do RE 574.706 do Supremo Tribunal Federal / Marcos Antônio Araújo de Andrade; Aracaju, 2018. 62 f.

Monografia (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de Direito.

Elaborada pela Bibliotecária Lícia de Oliveira CRB-5/1255

**MARCOS ANTÔNIO ARAÚJO DE ANDRADE**

**EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS:  
abordagem à luz dos efeitos da decisão do RE 574.706 do Supremo Tribunal  
Federal**

Monografia apresentada à Faculdade de  
Administração e Negócios de Sergipe,  
como pré-requisito de conclusão do curso  
de Bacharelado em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira.

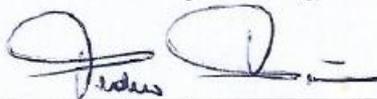
Aprovado em: 05 / 12 / 2018

**Banca Examinadora**



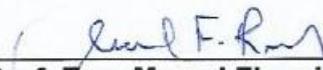
---

**Prof. Esp. Matheus Brito Meira**  
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



---

**Prof. Dr. Pedro Durão**  
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



---

**Prof. Esp. Marcel Figueiredo Ramos**  
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

## **AGRADECIMENTOS**

Gratidão é a palavra que me define nesse momento. A Deus por tudo que ele me proporciona, por amparar-me em todos os momentos, principalmente, naqueles que pareciam insuportáveis continuar.

Gratidão a minha família, pilares na minha vida, sem os quais a marcha se tornaria difícil, em especial a minha esposa Samanda Andrade pelo constante apoio, pessoa que amo, que sempre nestes 17 anos de matrimônio esteve presente em todas as nossas decisões, a nossos filhos Yann Vitor e Anna Giullia figuras importantíssimas para que eu voltasse a estudar e concluir este tão sonhado curso, amo vocês!!!

Ao meu exímio professor e orientador Matheus Brito Meira, que sem indeferimento aceitou acompanhar-me neste trabalho, e pelas resplandecentes aulas de Legislação Tributária pela qual me aprimorou o conhecimento, e me despertou o interesse pela atuação neste ramo do Direito.

Agradeço a todos professores da FANESE por me proporcionar conhecimento não apenas racional, mas a manifestação do caráter e afetividade da educação no processo de formação profissional, não somente por terem me ensinado, mas por terem me feito aprender, despertando de forma mais humana o respeito pelas coisas, pela vida, e pela natureza.

À proximidade com outras pessoas proporcionados pela instituição que produziram ciclos de amizades que são fundamentais para as discussões dos temas abordados e expansão do conhecimento.

Gratidão a todos que de forma direta e indireta me ajudaram a conquistar mais este título acadêmico em minha vida.

Alguns homens veem as coisas como são,  
e dizem “Por quê?”, Eu sonho com as  
coisas que nunca foram e digo “Por que  
não?”

George Bernard Shaw

## RESUMO

O presente trabalho, sobre o tema exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, destina-se ao estudo dos efeitos da decisão do RE 574.706 do Supremo Tribunal Federal. PIS e COFINS são duas importantes contribuições sociais, tributos pagos por pessoas jurídicas de direito privado, funcionando como fonte de custeio para as atividades do Estado. A inclusão do ICMS na base de cálculo tem por consequência a elevação do valor pago pelos contribuintes. A hipótese defendida é no sentido de que a incidência não encontra respaldo na sistemática do direito tributário brasileiro, tendo em vista a interpretação das leis pertinentes ao tema. O objetivo central da pesquisa é apresentar a controvérsia acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, tendo em vista o julgamento paradigmático do STF. A pesquisa segue, em termos metodológicos, o modelo qualitativo, com aplicação do método dedutivo, tendo em vista as conclusões do autor, fruto da análise de opiniões particulares sobre a matéria objeto de estudo.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Incidência do ICMS na base de cálculo. PIS e COFINS. Contribuições sociais.

## ABSTRACT

The present work, on the exclusion of ICMS from the PIS and COFINS calculation base, is intended to study the effects of the decision of RE 574.706 of the Federal Supreme Court. PIS and COFINS are two important social contributions, taxes paid by legal entities under private law, functioning as a source of funding for State activities. The inclusion of ICMS in the calculation basis has the consequence of raising the amount paid by the taxpayers. The hypothesis defended is that the incidence does not find support in the Brazilian tax law system, in view of the interpretation of the laws pertinent to the subject. The main objective of the research is to present the controversy about the exclusion of ICMS from the basis of calculation of contributions, in view of the paradigmatic judgment of the FTS. The research follows, in methodological terms, the qualitative model, with application of the deductive method, considering the conclusions of the author, fruit of the analysis of particular opinions about the subject matter of study.

**Keywords:** Tax law. Incidence of ICMS on the basis of calculation. PIS and COFINS. Social contributions.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2 ASPECTOS RELEVANTES SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ..</b>	<b>12</b>
2.1 O TRIBUTO COMO A PRINCIPAL FONTE DE CUSTEIO DAS ATIVIDADES DO ESTADO.....	12
2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	15
2.2 LIMITAÇÕES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	18
2.3 ESPÉCIES DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA (CLASSIFICAÇÃO) .....	19
<b>3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>24</b>
3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	25
3.2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE OU DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA .....	27
3.3 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.....	29
3.4 PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO .....	30
3.5 PRINCÍPIOS DA IMUNIDADE DE TRÁFEGO E DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA .....	32
<b>4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O ICMS, PIS E COFINS.....</b>	<b>33</b>
4.1 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS.....	33
4.2 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS .....	38
4.3 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.....	40
<b>5 EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS .....</b>	<b>43</b>
5.1 A POLÊMICA SOBRE A INCIDÊNCIA DO ICMS NA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS.....	43
5.2 O RE 574.706 E A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS PELO STF .....	50
5.3 EFEITOS DA DECISÃO DO STF SOBRE O TEMA.....	54
<b>6 CONCLUSÃO .....</b>	<b>57</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>59</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Trata-se de Trabalho de Conclusão de Curso sobre o tema exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em que se realiza uma abordagem à luz dos efeitos da decisão do RE 574.706 do Supremo Tribunal Federal, paradigmática para a definição da matéria. Consiste a delimitação temática na análise dos tributos ora mencionados, especialmente no que diz respeito a base de cálculo.

*A problemática é: a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, por ocasião da decisão do RE 574.706 do Supremo Tribunal Federal, se justifica à luz da sistemática tributária brasileira?*

A hipótese inicial é no sentido de que a incidência do ICMS na base de cálculo tanto do PIS quanto da COFINS não encontrava respaldo na melhor interpretação do direito, podendo, inclusive, configurar bitributação, situação em que tributos distintos incidem sobre um mesmo objeto.

O estudo do tema em apreço justifica-se em razão do impacto financeiro, decorrente da grande carga tributária existente no Brasil. Se de um lado o governo é parte interessada na manutenção da incidência do ICMS, o empresariado defende o oposto. Pertinente, portanto, um estudo aprofundado, que indique o melhor caminho, com base no direito.

A pesquisa teve como objetivo geral abordar a controvérsia existente acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Quanto aos objetivos específicos: analisar os aspectos gerais e mais relevantes do sistema tributário; debater os princípios basilares do direito tributário; investigar os contornos dos tributos ICMS, PIS e COFINS e; analisar os posicionamentos doutrinários relativos à matéria objeto de estudo, bem como apontar os efeitos da decisão do STF.

Para alcance dos objetivos propostos, dividiu-se o estudo em 4 partes, onde:

No capítulo 1 serão debatidos os aspectos relevantes sobre o sistema tributário brasileiro, de forma a constituir uma base argumentativa para o desenvolvimento do trabalho. O tributo é analisado como a principal fonte de custeio das atividades do Estado, o que demonstra a sua relevância. É com o dinheiro obtido através da arrecadação que o Estado mantém as políticas públicas de caráter nacional. Em linhas gerais, serão analisados temas importantes, como a competência tributária, as limitações de competência e suas espécies.

No capítulo 2 o foco reside na análise dos princípios constitucionais do Direito Tributário. Em se tratando de incidência na base de cálculo, pertinente que se delimite, de forma antecipada, as balizas orientadoras, tanto no que diz respeito a criação de tributos, majoração da base de cálculo e aplicação em espécie, além de outros aspectos. Serão analisados, notadamente, os princípios da legalidade, da igualdade ou isonomia, da anterioridade, do não confisco, da imunidade de tráfego e da uniformidade geográfica.

No capítulo 3 são tecidas algumas considerações sobre o ICMS, o PIS e o COFINS. Esses são os três tributos objeto de análise no trabalho, que visa justamente determinar a possibilidade ou não de incidência do primeiro na base de cálculo dos últimos. Cada um dos tributos mencionados será analisado de forma apartada, com vistas a esmiuçar suas principais características, a finalidade da tributação, momento de criação do tributo e evolução legislativa.

No capítulo 4, por fim, realizar-se-á uma interface entre o conteúdo dos capítulos anteriores e a decisão do RE 574.706 do Supremo Tribunal Federal, que excluiu, por maioria de votos, a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS. Pretende-se, aqui, analisar as consequências e efeitos da decisão, bem como discutir os argumentos favoráveis e contrários à mudança. O tema comporta argumentos diversos, não sendo possível falar, pelo menos não categoricamente, em consenso doutrinário.

A metodologia utilizada teve como base a consulta em fontes secundárias do direito, tais como livros, revistas, dicionários jurídicos, artigos científicos, jurisprudência atualizada dos tribunais e semelhantes.

A pesquisa, de caráter qualitativo, emprega o método indutivo, tendo em vista as considerações e conclusões do autor, consubstanciadas em fatos particulares observados e discutidos.

## 2 ASPECTOS RELEVANTES SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

### 2.1 O TRIBUTO COMO A PRINCIPAL FONTE DE CUSTEIO DAS ATIVIDADES DO ESTADO

Não há como pensar um Estado, o qual precisa lutar contra invasores externos, efetivar suas normas jurídicas, atender às necessidades e aos interesses sociais sem uma fonte de recursos. O tributo foi o meio encontrado para o financiamento da atuação estatal em prol do homem, enquanto ser individual e parte de uma coletividade.<sup>1</sup>

Dentre a gama de responsabilidades do Estado está a de criar, arrecadar e fiscalizar os tributos, que atuam como a principal fonte de custeio das atividades públicas. Tais atribuições constituem não apenas um poder, mas também um dever do Estado, como explica Regina Helena Costa: “na contemporânea concepção de Estado, a tributação constitui autêntico poder-dever, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades.”<sup>2</sup>

O tributo atua como instrumento que possibilita ao Estado os meios indispensáveis à manutenção do patrimônio e dos serviços essenciais à sociedade. Por essa razão, exige dos cidadãos prestações compulsórias, pois somente assim pode custear suas atividades, pontuam Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Branco:

O Estado brasileiro baseia-se em receitas tributárias. Um texto constitucional como o nosso, pródigo na concessão de direitos sociais e na promessa de prestações estatais aos cidadãos, deve oferecer ao Estado instrumentos suficientes para que possa fazer frente às inevitáveis despesas que a efetivação dos direitos sociais requer. O tributo é esse instrumento.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 9. ed. ref., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 28.

<sup>2</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 31.

<sup>3</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, (Série IDP), p. 1277.

No Código Tributário Nacional (CTN), tributo é a prestação obrigatória, instituída por lei, pago em pecúnia e vinculado a uma atividade administrativa oferecida (art. 3º).<sup>4</sup>

Na lição de Luciano Amaro, “o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas.”<sup>5</sup>

Pelo teor do art. 5º do CTN e art. 145 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988, os tributos são classificados em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Pontua-se, entretanto, que a doutrina e a jurisprudência majoritária, com supedâneo no art. 201 do CTN e arts. 148 e 149 da atual Constituição, adotam a teoria *pentapartida*, que acrescenta duas espécies tributárias ao rol inicialmente apresentado: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais.<sup>6</sup>

Em continuidade, o imposto é um tributo cuja obrigação tem por fator gerador uma situação, independentemente de atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Entre suas características, está a de compulsoriedade. O imposto não pode ser voluntário, uma vez que a lei vincula diretamente o contribuinte à sua devida prestação.<sup>7</sup>

Sobre o fato de o imposto não vincular-se a uma ação estatal - não ser uma contraprestação ao que o Estado oferece -, a situação descrita em lei, por si só, cria o fato gerador da obrigação tributária. Como exemplo, menciona-se o imposto de renda. Nesse caso, independente se o Estado realizou alguma obra ou atividade direta para determinado cidadão, se este auferir renda, dentro das condições estabelecidas por lei, automaticamente deverá destinar ao Estado parte de seus rendimentos.<sup>8</sup>

O dever de contribuir através de impostos, portanto, origina-se apenas do patrimônio constituído pelo homem, através de sua vida, seja pela renda obtida por seu trabalho, sejam pelos negócios por ele realizados etc.

Anota-se que o imposto é uma espécie de tributo, assim como as taxas e as contribuições de melhoria. Todavia, difere dessas no que diz respeito à sua

---

<sup>4</sup> BRASIL. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966.

<sup>5</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 67.

<sup>6</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e prática do direito tributário**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 137-138.

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 314-315.

<sup>8</sup> *Ibidem*, loc. cit.

vinculação, sendo o imposto uma espécie de tributo não vinculado. Logo, sua arrecadação não se destina a finalidades específicas.<sup>9</sup>

Enquanto as taxas e contribuições relacionam-se a uma ação do Estado, e assim atuam como contraprestação direta a um serviço oferecido por ele, o imposto não se relaciona a uma atividade estatal e existe para atender às necessidades da coletividade, e não em benefício de apenas um cidadão.

Os impostos são classificados reais e pessoais. Os primeiros são aqueles que recaem diretamente sobre o bem ao qual se tem a propriedade, independente de quem seja o proprietário ou a renda que este possua. Como exemplo, tem-se o IPVA, imposto cuja incidência se dá sobre a propriedade do veículo automotor. Já os impostos pessoais, incidem sobre a própria pessoa, como o imposto de renda (IR).

No que se refere à natureza econômica de seu fato gerador, o CTN traz a seguinte classificação aos impostos: sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda, sobre a produção e a circulação e os impostos especiais.

Assinala-se que o CTN adveio da Emenda Constitucional nº 18, de 1965. Ao tecer tal classificação, não levou em consideração a competência de quem os instituiria - se a União, os Estados ou os Municípios, neles inserido o Distrito Federal. Levou-se em conta, tão somente, a natureza econômica daquilo ao qual se incidiria o imposto. A classificação oferecida pela Constituição Federal de 1988 é outra. Nela, os impostos são classificados pela competência de quem os instituem. Assim, os impostos são: a) federais; b) estaduais; e, c) municipais.

Forçoso salientar, que o cumprimento da carga tributária imposta aos cidadãos, seja pelos impostos, taxas ou contribuições de melhoria lhes viabiliza o exercício de direitos fundamentais, haja vista que, para serem oferecidos à coletividade, carecem dos recursos advindos da receita tributária.<sup>10</sup>

Nesse mister, reconhece-se a importância do tributo para o Estado, como também para os cidadãos. A tributação constitui modo de efetivar os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, preconizados no art. 3º da CRFB, pelo qual é possível chegar a uma sociedade justa, solidária, livre de desigualdades, marginalidade, pobreza e com redução das desigualdades sociais e regionais. Uma

---

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 315.

<sup>10</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 34.

sociedade ativamente preocupada com o bem-estar de todos, sem qualquer tipo de discriminação em seu seio.<sup>11</sup>

Regina Helena Costa argui que contribuir com o pagamento de tributos é um modo de exercício de cidadania:

Há que se entender que ser cidadão também é ser contribuinte. Em outras palavras, poder contribuir para as despesas do Estado representa um aspecto do exercício da cidadania. Isto porque somente pode ser considerado cidadão quem tem a possibilidade de auferir renda, deter patrimônio e realizar consumo, todas manifestações de capacidade contributiva.<sup>12</sup>

Por todo o exposto, confirma-se a importância do tributo para o fortalecimento do Estado e para o fiel cumprimento de seus objetivos fundamentais, todos relacionado ao bem-estar de seus cidadãos.

Uma vez tomado ciência do que vem a ser o tributo e suas espécies, o estudo passa a apreciação da competência tributária, isto é, a quem incumbe legalmente instituir o tributo. Esboçadas serão as limitações ao poder de tributar e os princípios constitucionais regentes do Direito Tributário, igualmente.

## 2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência tributária é a possibilidade conferida pela Constituição Federal à União, Estados, Município e ao Distrito Federal para instituir tributos. Tal atribuição está relacionada ao princípio constitucional do federalismo, insculpido no art. 60, § 4º, I, da CRFB, ao qual delimita o poder de tributar dos entes da federação.

O conceito de competência tributária é assim delineado por Anis Kfourir Jr.:

[...] a autorização constitucional para que um dos entes da Federação (União, Estados, DF e Municípios) possa instituir e legislar sobre determinado tributo. Corresponde ao oposto da imunidade. Enquanto na “imunidade” o Constituinte retira os poderes de tributar, na “competência tributária” o Constituinte concede tais poderes.<sup>13</sup>

Ressalte-se que a Constituição Federal não cria ou extingue tributos, apenas delega a competência para a sua instituição. É por intermédio do legislativo que cada

<sup>11</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 out. 1988.

<sup>12</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 34.

<sup>13</sup> KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 254.

ente federado cria o imposto relativo à sua área de atuação, descrevendo sua hipótese de incidência, sujeitos da relação tributária específica, base de cálculo e alíquota.

Paulo de Barros Carvalho utiliza o termo “competência legislativa” para definir a aptidão daqueles que possuem o poder de instituir tributos, veja-se:

Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.

[...]

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.<sup>14</sup>

A União detém competência para instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros; exportação de produtos para o exterior; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito ou relativos a títulos de valores mobiliário; propriedade territorial rural; grandes fortunas, este último a ser regulamentado por Lei Complementar, ao contrário dos outros, que serão instituídos por intermédio de lei ordinária (art. 153 da CRFB).

Outros impostos poderão ser criados pela União, mediante Lei Complementar, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo semelhante aos dos impostos estabelecidos na Constituição Federal. A União, semelhantemente, poderá instituir impostos em caráter extraordinário, independentemente se estão entre os de sua competência, em casos de guerra externa ou iminência de sua ocorrência. Ao cessar os motivos ensejadores de sua criação, serão suprimidos do ordenamento jurídico (art. 154 da CRFB).

Os Estados e o Distrito Federal, por sua vez, são competentes para estabelecer impostos relativos à transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que as operações se iniciem no exterior; propriedade de veículos automotores (art. 155 da CRFB).

Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Branco ajuízam que a competência conferida aos Estados para instituição de impostos relativos à circulação de mercadorias é

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 491-492.

própria do Estado brasileiro, não se tendo notícia de igual ocorrência em nenhum outro país:

Não se tem notícia de outro país em que se atribua competência para tributar fato econômico semelhante a estados. E a razão é conhecida: a atribuição dessa competência estimula a competição fiscal intergovernamental predatória e a exportação de tributos, prejudica a arrecadação fiscal e gera distorções econômicas. Bases tributárias móveis, como a do ICMS, devem ser atribuídas ao governo central para que se evitem as falhas que hoje são enfrentadas no Brasil [...].<sup>15</sup>

Pela força do art. 156 da Constituição Federal, aos Municípios compete instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU); transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; serviços de qualquer natureza (ISS), a serem definidos por Lei Complementar. Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Branco declaram que, “dentre os impostos de competência municipal, o ISS apresenta-se como aquele de maior potencial arrecadatório.”<sup>16</sup>

A Emenda Constitucional nº 39, de 2009 acrescentou à Constituição Federal o art. 149-A, para delegar aos Municípios e ao Distrito Federal, propriamente, a competência para instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Inicialmente, controvérsias surgiram sobre a constitucionalidade do referido dispositivo, todavia o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE 573.675, pôs termo ao assunto, ao dispor não configurar-se um imposto, mas um tributo de caráter *sui generis*, com receita destinada a finalidade específica. Não se confunde, também, como uma taxa, haja vista não exigir contraprestação de um serviço ao contribuinte, sua principal característica. A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, ao entendimento da Suprema Corte, se amolda aos preceitos da razoabilidade e da proporcionalidade.<sup>17</sup>

A competência tributária de cada ente tem validade apenas no território de atuação do ente federado, sendo, portanto, vedada a instituição de tributos que transponha o território federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal ao qual está relacionado.

---

<sup>15</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, (Série IDP), p.1259-1260.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 1260.

<sup>17</sup> *Ibidem*, loc. cit.

Explica-se. Um Estado não poderá instituir um tributo que é de competência exclusiva do Município. Da mesma forma que outro ente federativo não poderá conceder nenhum tipo de isenção ou perdão de tributos que não seja de sua competência.

Além disso, a Competência não pode ser renunciada, tão pouco o direito de instituir o tributo caduca com o transcurso do tempo. A título de exemplo, cita-se o Imposto sobre Grandes Fortunas, estabelecido em 1988 pela Carta Constitucional, todavia ainda não regulamentado pela devida lei complementar.

O tributo é criado por intermédio de lei ordinária. Contudo, existem exceções a essa regra, situação em que lei complementar será a responsável por instituir o tributo. Vejam-se quais são: os empréstimos compulsórios, o imposto sobre grandes fortunas, os impostos de competência residual da União e as outras contribuições sociais além das já previstas.

## 2.2 LIMITAÇÕES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Como se viu, para que o Estado cumpra as necessidades da sociedade, precisa dela exigir uma contraprestação, a ser paga em pecúnia. Nas mãos do Estado encontra-se o poder de cobrar tributos como forma de angariar recursos para cumprir o seu papel e o cidadão, por sua vez, encontra-se legalmente obrigado a contribuir com esta missão, com uma parcela de seu patrimônio.

Valendo-se da aceção conferida por Bobbio, o poder “é uma relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra vontade, o comportamento.” Assim, o poder de tributar do Estado lhe dá competência para exigir dos contribuintes uma prestação, ainda que livremente não aceita. A vontade estatal, nesse caso, sobrepuja-se à do particular.<sup>18</sup>

Entretanto, o poder estatal de instituir tributos à sua manutenção não é absoluto. A própria CRFB cuidou de delinear os parâmetros a serem obedecidos pelo legislador, quando da criação da espécie tributária. Importam em restringir a intervenção do Estado junto aos cidadãos, anunciam Gilmar Mendes e Paulo Branco:

---

<sup>18</sup> BOBBIO, Norberto. O significado clássico e moderno de política. In: **Curso de introdução à ciência política**. Brasília: UnB, 1982, v. 7, p. 12.

As denominadas “limitações constitucionais ao poder de tributar” representam uma das primeiras esferas de restrição da intervenção estatal junto aos cidadãos. Com efeito, o financiamento do Estado por meio da tributação é coercitivo, o que torna absolutamente imprescindível a definição da extensão e da intensidade em que se autoriza a intervenção cogente da autoridade estatal.<sup>19</sup>

As referidas limitações existem de modo a resguardar a propriedade privada do cidadão, que sofre uma parcela de redução, a partir da cobrança do tributo. O direito à propriedade é prerrogativa individual estampada no art. 5º, inciso XXII, da CRFB, não podendo ser violado ao bel interesse do Estado.

Tais limitações encontram-se expostas nos arts. 150 a 152 da CRFB e estão relacionadas aos princípios e imunidades tributárias, propriamente.

### 2.3 ESPÉCIES DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA (CLASSIFICAÇÃO)

A União, Estados, Distrito Federal e Municípios possuem a prerrogativa de implementarem tributos conforme apregoa a Constituição da República do Brasil de 1988, mas com delimitação de poderes e competências.

A competência privativa dos entes federados está delimitada no texto constitucional, que preestabelece quais são as pessoas políticas capazes de instituir tributos.

Os impostos competentes à União são os que estão no rol taxativo do artigo 153 da CRFB, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
 I - importação de produtos estrangeiros;  
 II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;  
 III - renda e proventos de qualquer natureza;  
 IV - produtos industrializados;  
 V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;  
 VI - propriedade territorial rural;  
 VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.  
 § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

---

<sup>19</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional** [Livro eletrônico]. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

Diante do exposto, caberá à União implementar tributação que deverá ser adequada a essencialidade do bem. Tal tributação também poderá ser aplicada em impostos como IPI, ICMS, IPVA, grandes fortunas, entre outros.

O dispositivo cita, ainda, ser facultativa a modificação de alíquotas nos impostos incidentes em produtos estrangeiros, industrializados, para exportação e operações com valores para cambio, seguro e títulos. Cabe ressaltar, que apesar das exceções, não há contradição à legalidade.

É de competência dos Estados e do Distrito Federal os impostos que estão relacionados no artigo 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
III - propriedade de veículos automotores.

[...]

§ 2.º 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;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

[...].

No art. 155, § 2º, I, art. 153, § 3º, II, e art. 154, I, da CFRB observa-se que no ICMS, IPI e Impostos Residuais da União haverá uma compensação quanto ao que for devido nas operações que tratem de circulação de mercadorias ou prestação de serviços para que não ocorra cumulatividade.

Nesse viés, os Estados e o Distrito Federal têm competência para estabelecer impostos sobre heranças e doações e em transferência de direitos e de bens, sejam móveis ou imóveis. O CTN dispõe em seus artigos 35 a 42 que os impostos poderão ser analisados conforme os ditames da Constituição de 1988 a qual também faz referência para impostos de transmissão estadual, o ITCMD, que faz a transmissão a título gratuito e impostos de transmissão municipal, o ITBI que será transmissão a

título oneroso. Quanto ao ITCMD, Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação tem sua regulação dada por Lei.<sup>20</sup>

No que se refere aos impostos relacionados aos Municípios, os mesmos estão dispostos no art. 156, da Constituição Federal de 1988:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Diante da normatização dada pela Constituição Federal de 1988, um Estado não poderá instituir um tributo que é de competência exclusiva do Município. Da mesma forma, que outro ente federativo não poderá conceder nenhum tipo de isenção ou perdão de tributo que não seja de sua competência.

A competência comum é o poder que tem os Entes Federados, de criar os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, está previsto no artigo 145, da Constituição Federal de 1988, conforme cita dispositivo a seguir:

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Conforme art. 145 da Constituição Federal de 1988, os tributos a serem instituídos pela União, Estados, DF e Municípios são os impostos, as taxas e ainda as contribuições direcionadas a melhorias. Dessa forma, os tributos poderão ser implementados pelos entes, se não tiverem sido criados anteriormente, pois não há possibilidade de um tributo ser repetido, ou seja, ter o mesmo fato gerador.

---

<sup>20</sup> MELO, Clélia Côrrea. Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de bens ou direitos – ITCMD. **Direito Net**, 2014. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8417/Imposto-sobre-a-transmissao-causa-mortis-e-doacao-de-bens-ou-direitos-ITCMD>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

A competência cumulativa foi delimitada para que ocorra no território nacional, na existência de entes diferentes, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Todavia, a Constituição de 1988 prevê, em seu art. 147, uma competência cumulativa para a União, de instituir os impostos estaduais para o caso de território. Se não houvesse a repartição dos territórios em municípios, a competência para instituir os tributos municipais recairia também sobre a União. Ainda, ressalta a norma, que, no caso específico do Distrito Federal, este atuará com a mesma característica dada à União, com competências para tributos estaduais e municipais.

Quanto à competência residual, é designada à União, para que possa criar tributos diferentes daqueles que já tenham sido criados pelos demais entes. Nesse sentido, Michel Temer explica que, mesmo tendo o Estado aptidão residual para instituir novos tributos, continua com o domínio de outras espécies de competências tributárias, como as expressas, comum, concorrentes e suplementares, assim definidas pelo autor:

[...] aos Estados compete, *residualmente*, dispor sobre matéria administrativa (seus servidores e a organização da Administração Pública local). Entre essa matéria elenca-se a financeira. Também compete aos Estados a disposição sobre seus agentes políticos (definição de responsabilidades etc.). Mas, ao lado das residuais, o Estado ainda é senhor *de competências expressas, competências em comum, competências concorrentes e competências suplementares*. São expressamente conferidas aos Estados as competências tributárias, [...]. Em síntese, o Estado federado titulariza competências *residuais, expressas, em comum, concorrente e suplementar*. [...]. Finalmente, a competência *suplementar*, que decorre da concorrente. Explico. Nas competências concorrentes a União pode editar apenas *normas gerais*. Mas o Estado pode *suplementar* essa atividade da União. Ou seja: o Estado pode - em atenção, naturalmente, às suas peculiaridades locais - legislar sobre *normas gerais* nos claros deixados pelo legislador federal. E, inexistindo lei federal sobre tais normas, o Estado as expedirá sem limitação, plenamente (grifo do autor).<sup>21</sup>

Destarte, a União poderá incidir impostos de competência privativa e extraordinária. Novos impostos não poderão entrar em conflito com outros já criados e nem possuírem fato gerador semelhantes (art. 154, I, da CRFB). Esse raciocínio vale também para as novas contribuições que, eventualmente, possam ser criadas. Essa criação somente poderá ser feita por lei complementar, conforme previsão legal.

<sup>21</sup> TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 88-89.

A competência extraordinária confere à União a aptidão para criar o Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), quando o país enfrentar situações de extrema gravidade, como o estado de guerra ou a eminência da sua ocorrência. O tributo poderá ser instituído por lei ordinária, sendo exceção à anterioridade. Nesses termos, poderá ocorrer a bitributação (art. 154, II, da CRFB c/c art. 76 do CTN).

Trata-se, no entendimento de Eduardo Sabbag, de “um imposto não restituível e não vinculado à despesa que deu fundamento para sua instituição. Tem índole provisória, devendo desaparecer assim que cessarem as causas de sua criação.” Existe, também, a possibilidade do citado imposto ser criado por meio medida provisória (art. 62, § 1º, III, da CRFB).<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> SABBAG, Eduardo. **Código tributário nacional comentado**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018, p. 162.

### 3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para o direito, o princípio é o fundamento do sistema legislativo, a base de sustentação do edifício jurídico, e atua como verdadeira bússola, apontando o caminho a ser trilhado pela sociedade e pelos órgãos governamentais.

Consoante André Ramos Tavares, os princípios também atuam como o alicerce do sistema jurídico, constituindo a razão de ser da existência das normas, do conjunto de regras que o compõe:

Os princípios caracterizam-se por serem a base do sistema jurídico, os seus fundamentos últimos. Neste sentido é que se compreende [...] o fato de serem fundamento de regras, constituindo a razão de ser, o motivo determinante da existência das regras em geral. [...]. Os denominados princípios (constitucionais) são normas que consagram valores que servem de fundamento para todo o ordenamento jurídico, e irradiam-se sobre este para transformá-lo em verdadeiro sistema, conferindo-lhe a necessária harmonia.<sup>23</sup>

Por atuarem como direcionadores, necessário se faz obedecer estritamente ao seu nortear, cabendo ao legislador sua constante observância, a fim de não contrariarem o conteúdo estipulado. E, ao intérprete, buscar identificar e preservar cada elemento de sua composição, para que se fortaleça e seja preservada a constituição do Estado Democrático de Direito, sob ele, os princípios alicerçados.

Sobre os princípios do Direito Tributário, estes existem pela necessidade de resguardar o contribuinte dos possíveis abusos impostos pelo Estado, no que tange à tributação, ajuíza Hugo de Brito Machado: “o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado.”<sup>24</sup>

Registradas as observações iniciais a respeito da importância dos princípios ao ordenamento jurídico, cogente se faz passar à análise dos princípios constitucionais direcionadores do Direito Tributário, princípios estes que lhe confere autonomia e possibilita a compreensão do conteúdo de suas normas.

---

<sup>23</sup> TAVARES, André Ramos. **Tratado de arguição de preceito constitucional fundamental**: Lei n. 9.868/99 e Lei n. 9.882/99. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 110-111.

<sup>24</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 37.

### 3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade no Direito Tributário informa que nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado sem expressa previsão legal (*nullum tributum sine lege*). Sua previsão legal situa-se no art. 150, I, da CRFB, *ad litteris*: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

O princípio da legalidade no Direito Tributário é o reflexo de um dos alicerces da CRFB, insculpido no art. 5º, II, que preceitua: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.” Vide que, antes mesmo de serem traçadas as diretrizes do sistema tributário, o legislador constituinte assegurou ao cidadão de que toda a sua obrigação perante o Estado deveria estar prevista em lei.

Assim, cita Albert Hensel, “o legislador deve julgar quais fatos da vida são passíveis de imposição tributária e expressar sua vontade impositiva através da criação de normas.”<sup>25</sup>

Na lição de Antônio Roque Carrazza, cabe, tão somente, ao poder legislativo criar o tributo, por ser o responsável pela instituição da norma jurídica. Assim como a lei deve delinear cada um dos caracteres do tributo instituído, é a única responsável pelo seu redimensionamento:

[...] o tributo há de nascer diretamente da lei, não se admitindo, de forma alguma, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de instituí-lo ou, mesmo, aumentá-lo.

A lei, em suma, deve indicar todos os elementos da norma jurídica tributária, inclusive os quantitativos, isto é, aqueles que dizem respeito à base de cálculo e à alíquota da exação. Enfatizamos que somente a lei pode (i) criar o tributo e (ii) redimensionar, para mais, o *quantum debeatur*.<sup>26</sup>

Sobre o princípio em comento, o Supremo Tribunal Federal (STF), em 2017, reconheceu a Repercussão Geral do tema e declarou inconstitucional a contribuição assistencial obrigatória de empregados não filiados ao sindicato da categoria. Mesmo com força constitucional, Convenções e acordos coletivos não possuem natureza jurídica tributária, razão pela qual as contribuições compulsórias exigíveis de empregados não filiados violam o princípio da legalidade:

<sup>25</sup> HENSEL, Albert. apud ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 345.

<sup>26</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 276.

[...] a contribuição confederativa, à luz do disposto no art. 8º, IV, da Carta Magna, por não se revestir de caráter tributário, somente pode ser cobrada pelas entidades sindicais de seus respectivos filiados. Esse mesmo raciocínio aplica-se às contribuições assistenciais que, em razão da sua natureza jurídica não tributária, não podem ser exigidas indistintamente de todos aqueles que participem das categorias econômicas ou profissionais, ou das profissões liberais, mas tão somente dos empregados filiados ao sindicato respectivo. [...] ainda que a Constituição reconheça, em seu art. 7º, XXVI, a força das convenções e acordos coletivos de trabalho, com base nos princípios constitucionais da livre associação ou sindicalização, é impossível a cobrança de contribuição assistencial dos empregados não filiados ao sindicato. [...] Finalmente, consigno que, por violação ao princípio da legalidade tributária, é manifesta a inconstitucionalidade da instituição de nova contribuição compulsória, por meio de acordo ou convenção coletiva, a empregados não filiados ao sindicato beneficiário da exação (ARE 1.018.459 RG, voto do rel. min. Gilmar Mendes, j. 23-2-2017, P, DJE de 10-3-2017, Tema 935).

Para Maria Bernadete Miranda, o princípio da legalidade confere ao contribuinte segurança jurídica contra os possíveis abusos cometidos pelo Poder público. Limita, portanto, a atividade dos agentes públicos responsáveis pela cobrança dos tributos e a sua fiscalização. Nas palavras da autora, “seria temeroso permitir que a Administração Pública tivesse total liberdade na criação e aumento dos tributos, sem garantia alguma que protegesse os cidadãos contra os excessos cometidos.”<sup>27</sup>

O princípio tributário da legalidade constitui uma garantia individual do cidadão de ter seu patrimônio privado preservado de possíveis excessos repentinos por parte do Estado, uma vez que o contribuinte jamais poderá ser cobrado por algo que não encontra-se primeiramente estabelecido em lei. É preciso, portanto, que o indivíduo previamente tenha acesso às exigências tributárias que possam vincular sua atividade econômica.<sup>28</sup>

Pela obrigatoriedade de que seja instituído por lei, o tributo só tem validade no mundo jurídico, se obedecer a todo o processo legislativo de criação de uma lei. Logo, não terá validade a cobrança de um tributo, se este for instituído por intermédio de circulares, portaria etc.

Salienta-se que não basta a sua instituição legal, para que o preceito constitucional esteja cumprido. O dispositivo legal que der origem à espécie tributária deve se atentar aos seus detalhes, prevendo todas as circunstâncias e características

<sup>27</sup> MIRANDA, Maria Bernadete. Princípios Constitucionais do Direito Tributário. **Revista Virtual Direito Brasil**, São Paulo, SP, v. 3, n. 1, 2009, p. 4. Disponível em: <<http://www.direitobrasil.adv.br/artigos/tri.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2018.

<sup>28</sup> MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 63.

a nova obrigação, sob pena de ser declarado inconstitucional, explicita Marco Aurélio Greco:

[...] a doutrina brasileira construiu o conceito de legalidade estrita, para significar que só estará atendida a exigência constitucional se a lei dispuser minuciosamente sobre todas as circunstâncias e características dos fatos do mundo para que possam ser alcançados pelo preceito para o fim de determinar o surgimento da obrigação de pagar tributos.<sup>29</sup>

A lei que cria o tributo deverá prever todo o fato que vincula o cidadão ao pagamento do mesmo. Assim, é preciso que haja previsão não apenas da hipótese de incidência de determinado tributo, mas, a descrição completa de todos os elementos que criam e disciplinam a obrigação tributária.

### 3.2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE OU DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O princípio da igualdade no direito tributário decorre do princípio da isonomia jurídica, em que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, como preconizado no art. 5º, I, da CRFB.

Nas palavras de Américo Lacombe, o princípio da isonomia constitui a base do sistema constitucional. Sem tal princípio, não existe Estado maior, bem como não há democracia, tão pouco justiça:

A isonomia é o princípio nuclear de todo o nosso sistema constitucional. É o princípio básico do regime democrático, não se pode mesmo pretender ter uma compreensão precisa de Democracia se não tivermos um entendimento real do alcance do Princípio da Isonomia. Sem ele não há República, não há Federação, não há Democracia, não há Justiça. É a cláusula pétrea por excelência. Tudo o mais poderá ser alterado, mas a isonomia é intocável.<sup>30</sup>

No que tange ao sistema tributário, informa o princípio da igualdade que encontram-se o legislador e o aplicador da lei impedidos de tratar com desigualdade aqueles contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida também qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida,

<sup>29</sup> GRECO, Marco Aurélio. Das limitações do poder de tributar. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil** [Livro eletrônico]. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

<sup>30</sup> LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 16.

independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, II, da CRFB).

Sobre o que vem a ser tratamento igualitário conferido aos cidadãos, explana Rui Barbosa:

A regra da igualdade consiste senão em aquinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que sejam desiguais. Nessa desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. Tratar como desiguais a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.<sup>31</sup>

Desse modo, pelo princípio da igualdade, o legislador, no contexto de uma situação igual, não poderá tratá-la de forma desigual. Noutra vértice, não deve tratar de forma igualitária situações desiguais, em razão de nem todos se encontrarem na mesma condição econômica. Da decisão exarada pelo STF no RE 640.905, publicada em 2018, depreende-se:

O princípio da isonomia, refletido no sistema constitucional tributário (art. 5º c/c art. 150, II, CRFB/88) não se resume ao tratamento igualitário em toda e qualquer situação jurídica, mas, também, na implementação de medidas com o escopo de minorar os fatores discriminatórios existentes, impondo, por vezes, tratamento desigual em circunstâncias específicas e que militam em prol da igualdade. A isonomia sob o ângulo da desigualação reclama correlação lógica entre o fator de *discrímen* e a desequiparação procedida que justifique os interesses protegidos na Constituição (adequada correlação valorativa). [...] (RE 640.905, rel. min. Luiz Fux, j. 15-12-2016, P, DJE de 1º-2-2018, Tema 573).

É preciso, portanto, classificar cada contribuinte conforme sua capacidade contributiva e, a partir daí, oferecer tratamento igualitário a cada grupo econômico. Assim, os que auferem rendimento maior, contribuirão numa proporção maior; enquanto aqueles cujo rendimento é menor, contribuirão com menos. Assim sendo, cada qual contribuirá na medida de sua possibilidade econômica, como determina o art. 145, § 1º, da CRFB.

---

<sup>31</sup> BARBOSA, Rui. apud KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 371.

### 3.3 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O princípio constitucional tributário da anterioridade está previsto no art. 150, III, *b*, da CRFB, onde a União, os Estados, Municípios e o Distrito Federal não poderão cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei de sua instituição ou aumento.

Em complemento, a EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003, acrescentou ao art. 150, III, a alínea *c*, vindo a estabelecer que nenhum tributo poderá ser cobrado antes de decorridos 90 (noventa) dias da data que os instituiu ou aumentou.

Portanto, ressalvadas as exceções previstas em lei, determina a CRFB que, além de ser válida apenas a partir do exercício financeiro seguinte ao qual foi instituída a obrigação tributária, esta deverá obedecer ao lapso temporal de noventa dias, para que tenha validade no mundo jurídico. Isso porque, dispõem Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi, “instituir tributo ou aumentar tributo já existente não é urgente, tampouco relevante para a Constituição, que, em tais casos, determina seja observado o princípio da anterioridade, qualificado pela espera nonagesimal.”<sup>32</sup>

Sobre as exceções previstas em lei, Hugo de Brito Machado enumera os casos cujo princípio da anterioridade não se faz aplicável. Vejam-se:<sup>33</sup>

Sobre as exceções previstas em lei, Hugo de Brito Machado enumera os casos cujo princípio da anterioridade não se faz aplicável. Vejam-se:<sup>34</sup>

- a) aos empréstimos compulsórios destinados a atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- b) aos impostos sobre importação de produtos estrangeiros, exportação, para o Exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores imobiliários;
- c) aos impostos extraordinários criados na iminência ou no caso de guerra externa.

<sup>32</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 268.

<sup>33</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

<sup>34</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

Ao instituir o princípio da anterioridade, outra vez pretendeu o legislador oferecer segurança jurídica ao contribuinte, que não deverá ser pego de surpresa, quando existirem instituição ou aumento de tributos durante um mesmo exercício financeiro. Destarte, existindo criação ou aumento de um tributo ao decorrer do ano de 2018, este fato só gerará ao contribuinte o dever de cumprir com a obrigação tributária, a partir do exercício subsequente, isto é, 2019.

### 3.4 PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

O princípio do não confisco encontra-se expresso no inciso IV, do art. 150, da Constituição Federal de 1988, onde veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e também aos Municípios, a utilização do tributo com efeito de confisco, pois a finalidade da tributação, assevera Alexandre Rego, “não é esgotar a riqueza dos contribuintes, mas tão somente retirar parcela dela necessária ao fiel cumprimento dos objetivos traçados pelo Estado.”<sup>35</sup>

Por este princípio, o legislador encontra um limite na criação do tributo, no que diz respeito ao valor da alíquota a ser cobrada, que não poderá se dar numa margem percentual alta ao ponto de importar em confisco da propriedade privada do contribuinte, lecionam Gilmar Mendes e Paulo Branco:

[...] o Estado do século XXI já não mais tolera que a tributação se dê sem limites; a sociedade exige que parte de seus recursos seja preservada. Não se justifica uma tributação excessiva por parte do Estado se com aqueles recursos não se acrescentará parcela de liberdade coletiva, enquanto, ao mesmo tempo, tais recursos, nas mãos da sociedade civil, revelam-se mais aptos a promover a inclusão social.<sup>36</sup>

Não se admite, portanto, que em um Estado moderno, a tributação se dê sem limites. Parte do patrimônio particular do cidadão precisa ser conservada, por contribuir na promoção de sua inclusão social.

O princípio da proibição do confisco, se faz de salutar importância, tornando-se base do sistema tributário, uma vez que o Estado necessita do patrimônio privado para cobrir suas despesas, eliminar essa propriedade, a partir da cobrança de tributos

<sup>35</sup> REGO, Alexandre. Art. 150. In: MACHADO, Costa (Org.); FERRAZ, Ama Cândida da Cunha (Coord.). In: **Constituição Federal interpretada: artigo por artigo. Parágrafo por parágrafo**. 9. ed. Barueri, SP: Manole, 2018, p. 816.

<sup>36</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional** [Livro eletrônico]. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

exorbitantes, incidiria em pôr termo à própria fonte de recursos, que se torna inconcebível.<sup>37</sup>

Por ser assim, aqueles que detém competência para a instituição dos tributos, não devem agir de modo excessivo nas exigências tributárias, para que não incorra em apropriação indevida do patrimônio ou dos rendimentos do contribuinte e para que a fonte dos recursos se mantenha inesgotável. Almeja-se garantir o equilíbrio da carga tributária e da aplicação adequada dos parâmetros estabelecidos, diz Heleno Torres:

O que se proíbe é o uso de atitudes estatais que conduzam ao excesso de exigências tributárias, mediante indevida apropriação estatal, total ou parcial, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, como forma de garantir o equilíbrio de carga tributária, individual ou sistêmica, o exercício dos direitos patrimoniais e de livre iniciativa, bem como a correta aplicação dos tributos, segundo os critérios estabelecidos em lei e conforme a Constituição. A aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, portanto, é apenas uma das facetas do referido princípio, e não o seu fundamento exclusivo.<sup>38</sup>

No julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.075, o STF entendeu pela inconstitucionalidade de multas que configurem injusta apropriação do Estado do patrimônio ou dos rendimentos do contribuinte, configurando-se em onerosa carga tributária.<sup>39</sup>

Ainda que a multa venha a ser aplicada face ao descumprimento de uma obrigação tributária acessória, a mesma deve atentar-se à proibição confiscatória, sob pena de interferir na existência digna, na execução da atividade profissional lícita ou, ainda, na satisfação das necessidades vitais essenciais do cidadão contribuinte, o que perfaz-se inaceitável, aos olhos da Constituição Federal.<sup>40</sup>

Apesar de a CRFB estabelecer o preceito não confiscatório deixou uma lacuna no que se refere ao limite a ser utilizado no valor da cobrança. A análise do caso concreto será a responsável por determinar quando uma cobrança se torna demasiada excessiva para o contribuinte, sendo declarada inválida e, portanto, sem validade no mundo jurídico.

---

<sup>37</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional** [Livro eletrônico]. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

<sup>38</sup> TORRES, Heleno. Art. 150, IV, utilizar o tributo com efeito de confisco. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil** [Livro eletrônico]. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

<sup>39</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Op. cit., loc. cit.

<sup>40</sup> Ibidem, loc. cit.

### 3.5 PRINCÍPIOS DA IMUNIDADE DE TRÁFEGO E DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA

Pelo princípio da imunidade de tráfego, não pode o legislador criar tributos interestaduais ou intermunicipais que restrinjam o tráfego de pessoas ou bens. A exceção está prevista para a cobrança de pedágio, para o uso de vias conservadas pelo Poder Público (art. 150, V, CRFB).

A constituição Federal determina que os tributos terão validade por todo o território nacional, perfazendo-se inconstitucional aquele que não seja uniforme, ou que trate de modo diferenciado ou com privilégios os entes federativos, salvo quando tratar-se de concessão de incentivos fiscais, cujo objetivo destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, tal qual preconizado no art. 151, I, da CRFB.

De modo semelhante, a União encontra-se impedida de tributar sobre a renda oriunda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, assim como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes (art. 151, II, CRFB).

Ainda sobre a limitação em razão da uniformidade geográfica, os entes federados não podem estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (art. 152 da CRFB).

## 4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O ICMS, PIS E COFINS

### 4.1 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS

Embora previsto, pela primeira vez, na Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que não chegou a entrar em vigor, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) somente veio à lume na Constituição Federal de 1967, no seu art. 24, *in verbis*:

Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:  
[...]  
II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.  
[...]  
§ 4.º A alíquota do imposto a que se refere o n.º II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro.  
§ 5.º O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados no exterior.<sup>41</sup>

Pela disposição constitucional, o legislador atribuiu aos Estados e ao Distrito federal a competência para a cobrança do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias praticadas por produtores nos ramos da indústria e do comércio. As alíquotas máximas para a requisição do imposto nas operações interestaduais e de exportação seriam definidas pelo senado federal, após provocação do Presidente da República.

A Constituição de 1969 apresentou texto quase semelhante ao da carta anterior. Optou o constituinte por alterar a redação do inciso II do art. 23, para que nele fizesse constar o caráter não cumulativo do ICMS, conforme se vê:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...]  
II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.<sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> CF 1967

<sup>42</sup> CF 1969

Na Constituição de 1988, ao contrário das constituições anteriores, os contornos da apuração e cobrança do ICMS apresentam-se detalhados. Mantém-se a competência dos Estados e do Distrito federal para a sua instituição.

Com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, o inciso II do art. 155 da Lei Maior reafirma o poder conferido aos entes federativos citados para a arrecadação de tributos sobre operações destinadas à circulação de mercadorias, bem como prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo aquelas cuja iniciação tenha se dado em outros países.

O § 2º do art. 155 do referido dispositivo, traz alguns pontos de relevância sobre o ICMS. O primeiro deles é o caráter não cumulativo do tributo. Assim, o recolhimento do ICMS em operações anteriores realizadas no mesmo Estado ou Distrito Federal haverá de ser compensado.

Nesse sentido, a Súmula 546 do STF determina a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte de facto o *quantum* respectivo.<sup>43</sup>

Ainda sobre o tema da não admissão da cumulatividade, em 6 de fevereiro de 2018, a Segunda Turma do STF julgou o RE 689.001. Reforçou que a regra da não cumulatividade está em consonância com o princípio da legalidade, sendo garantia que veda a sobreposição de incidências:

A aquisição de produtos intermediários, sujeitos ao regime de crédito físico, aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS. O princípio constitucional da não cumulatividade é uma garantia do emprego de técnica escritural que evite a sobreposição de incidências, sendo que as minúcias desse sistema e o contencioso que daí se origina repousam na esfera da legalidade.<sup>44</sup>

De acordo com Kiyoshi Harada, o ICMS é um imposto plurifásico, posto incidir sobre variadas operações. O autor esclarece o que constitui a compensação, mecanismo que visa impedir o efeito cascata do imposto, que interfere negativamente na neutralidade tributária:

[...] o ICMS incide, de regra, em todas as etapas do ciclo produtivo, mas determinando a compensação do que for devido em cada operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal.

---

<sup>43</sup> Súmula 546 do STF

<sup>44</sup> [RE 689.001-AgR, rel. min. Dias Toffoli, j. 6-2-2018, 2ª T, DJE de 26-2-2018.]

Com esse mecanismo de compensação, o legislador constituinte visou afastar o caráter regressivo do imposto (efeito cascata) privilegiando o aspecto da neutralidade tributária nas etapas de circulação de mercadorias e de prestação de serviços.<sup>45</sup>

A isenção ou não incidência do ICMS, salvo disposição em contrário, não configura crédito para compensação do recolhimento devido em operações ou prestações futuras. Também não gera a anulação do crédito ao qual tenha o produtor direito relativo às operações anteriores (art. 155, § 2º, II, a e b).

O inciso III do § 2º do art. 155 da CRFB preceitua que o imposto em estudo poderá atender ao critério da seletividade das alíquotas, diante da importância das mercadorias e dos serviços. Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi entendem que a aplicação do princípio da seletividade no ICMS carece ser interpretada como um dever, por ter como premissa salvaguardar a capacidade econômica, pela essencialidade dos produtos, posto que:

[...] esses tributos, embora pagos pelos contribuintes que ocupam o polo passivo da relação tributária, são transferidos a terceiros, os consumidores, pelo mecanismo dos preços, a capacidade econômica de contribuir deve ser aferida pela manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do bem.<sup>46</sup>

O constituinte de 1988 manteve a necessidade da provocação do Presidente da República para que o senado estabeleça as alíquotas relativas ao ICMS interestadual e de exportação, todavia, agora, a iniciativa igualmente poderá se dar por resolução emitida por um terço dos senadores.

Pelo inciso V do § 2º do art. 155 da atual Constituição, é preciso a aprovação da maioria absoluta dos membros do senado, para a fixação das alíquotas aplicáveis ao ICMS. À casa é facultada o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas para operações e prestações internas. Ao votar alíquotas mínimas, necessária resolução de iniciativa de um terço da casa e aprovação da mesma por maioria absoluta dos seus membros; as alíquotas máximas, por sua vez, exigem resolução provocada por maioria absoluta dos membros do senado e aprovada por, pelo menos, dois terços.

Ao comentar o dispositivo citado, Alexandre Rego argui ter a exigência constitucional o fito de garantir uma arrecadação mínima e uniforme para todos os Estados:

---

<sup>45</sup> HARADA, Kiyoshi. **ICMS**: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2017, p. 109.

<sup>46</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 927.

A fixação de alíquotas mínimas pelo Senado Federal visa a garantir um mínimo de arrecadação, evitando que os próprios Estados e o Distrito Federal sejam prejudicados pela redução do imposto na busca de atrair investimentos do setor privado. Além disso, a regra tem a finalidade de uniformizar a exigência do imposto em toda a Federação.<sup>47</sup>

A Emenda à Constituição nº 87, de 2015, alterou a redação dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988. Fez constar que, independentemente de o consumidor final ser contribuinte ou não do ICMS, se localizado em unidade federativa que não a sua, deverá ser aplicada a alíquota interestadual, sendo dever do Estado de destino do consumidor o recolhimento do imposto, no montante correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e alíquota interestadual.

A referida Emenda determinou que, em situações como descrita, o destinatário, quando for o contribuinte do imposto, estará encarregado de recolher a diferença entre a alíquota interna e a interestadual; contudo, se não for o contribuinte, caberá ao remetente recolher a diferença supra.

A alteração ao texto constitucional feita pela Emenda Constitucional nº 87/2015 veio a atender à necessidade de tributação de uma modalidade de comércio cada vez mais recorrente, o *e-commerce*, onde o consumidor de um Estado, pelo seu computador ou outro dispositivo eletrônico, realiza a compra de um produto localizado em outro Estado. Antes, essa modalidade de compra acontecia raramente, pois a preferência do consumidor era adquirir produtos e serviços apresentados em sua localidade.<sup>48</sup>

Distribuição mais justa. É assim que Alexandre Rego considera a Emenda em comento:

A EC n. 87 trouxe um grande avanço à distribuição mais justa do ICMS entre os estados produtores e destinatários das mercadorias e serviços, especialmente daqueles adquiridos pela internet e telefone, pois determinou expressamente que será adotada a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário do tributo a diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual.<sup>49</sup>

As compras *on-line* fizeram a arrecadação diminuir significativamente, compelindo os Estados e o Distrito Federal a unirem-se em busca de solução para o

<sup>47</sup> REGO, Alexandre. Art. 155. In: MACHADO, Costa (Org.); FERRAZ, Ama Cândida da Cunha (Coord.). In: **Constituição Federal interpretada: artigo por artigo. Parágrafo por parágrafo**. 9. ed. Barueri, SP: Manole, 2018, p. 838.

<sup>48</sup> HARADA, Kiyoshi. **ICMS**: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2017, p. 161.

<sup>49</sup> REGO, Alexandre. Op. cit., p. 839.

quadro. Juntos, firmaram o Protocolo 21/2011, declarado como inconstitucional, dando origem à EC 87/2015, Ieciona Harada:

As vendas não presenciais cresceram vertiginosamente nos Estados produtores, tendo como adquirentes os consumidores localizados nos Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste, além do Distrito Federal e Espírito Santo. Governadores desses Estados e do Distrito Federal, sentindo a perda de arrecadação do ICMS, com intensidade cada vez maior, se uniram e conseguiram firmar o Protocolo 21/2011 que equiparava a uma operação entre contribuintes a venda não presencial feita por um estabelecimento localizado em um determinado Estado para o consumidor final estabelecido em outro Estado, com o objetivo de enquadrar a operação na revogada letra “a” do inciso VII do § 2.º do art. 155 da CF e, por conseguinte, apropriar-se da diferença do imposto. Assim, iniciou-se a guerra fiscal por iniciativa dos consumidores que aderiram ao sistema *e-commerce*.<sup>50</sup>

Segundo a Constituição Federal de 1988, o ICMS deverá incidir, também, sobre a importação realizada por pessoa física ou jurídica, ou serviço realizado no exterior, mesmo que não seja contribuinte assíduo do imposto.

Nesse caso, a arrecadação será destinada ao Estado onde está localizado o domicílio ou estabelecimento do responsável pelo recebimento da mercadoria, bem ou serviço, determinou a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, ao redigir o inciso IX, a, do § 2º do art. 155 da CRFB. Sobre o dispositivo, o STF editou a Súmula 661, com o seguinte teor: “Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.”<sup>51</sup>

Por outro lado, o ICMS não incidirá sobre operações de envio de mercadorias para o exterior ou serviços prestados para destinatários no exterior; sobre operações que visem o envio de petróleo e seus derivados para outros Estados; sobre o ouro; e, a partir da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, sobre a prestação de serviços de comunicação de recepção livre e gratuita.

Pela força do inciso XII do § 2º do art. 155 da CRFB, certos ditames relativos ao ICMS dever-se-ão ser disciplinados por intermédio de lei complementar, como a definição dos sujeitos passivos, os contribuintes; substituição tributária; regime de compensação do imposto; estabelecimento do local das operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços; delimitação dos itens sobre os quais não incidirão o ICMS; prever situações de manutenção de crédito de serviços e mercadorias; regulação dos objetos das isenções, incentivos, e benefícios fiscais, sua

<sup>50</sup> HARADA, Kiyoshi. **ICMS**: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2017, p. 161-162.

<sup>51</sup> STF editou a Súmula 661

concessão e revogação; indicação de quais combustíveis e lubrificantes sobre os quais haverá a incidência única do ICMS; fixar a base de cálculo para o cobrança do imposto.

A disposição responsável pela regulação do ICMS é a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, também conhecida como Lei Kandir, reformada pela Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000.

#### 4.2 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS

De acordo com Nicolini e Ramos, o Programa de Integração Social, representado pelo PIS/PASEP, “tem por objetivo custear o seguro desemprego e regulamentar a economia, os interesses de categorias profissionais e o custeio da seguridade social e educacional.” O tributo foi instituído em 1970, juntamente com a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), sobre a qual falaremos de forma específica em momento oportuno.<sup>52</sup>

As duas contribuições são importantes no contexto da tributação de nível federal. Desde a criação do PIS/PASEP, várias foram as alterações na sistemática da contribuição, “trazendo à tona uma grande preocupação por parte dos contribuintes graças à legislação esparsa, às controvérsias e aos vários requisitos que devem ser atendidos para fins de sua apuração”, conforme comentam Nicolini e Ramos.<sup>53</sup>

PIS e PASEP são siglas analisadas em conjunto, mas possuem finalidades diversas. Enquanto o Programa de Integração Social (PIS) tem por foco integrar funcionário e empresa, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) é destinado à formação do patrimônio dos funcionários públicos.<sup>54</sup>

Acerca da finalidade dessas contribuições:

As contribuições para o PIS e o PASEP (Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) são destinadas (a) à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e (b) à formação do patrimônio do servidor público, respectivamente. Concebidas originariamente em leis complementares distintas (LC 7/1970, para o PIS, e LC 8/1970, para o PASEP), tais contribuições, destinadas ao financiamento da seguridade social, foram unificadas e, a partir de 1º de julho de 1976, passaram a ser

---

<sup>52</sup> NICOLINI, Andrea Teixeira; RAMOS, Rogério Bezerra. **Guia do PIS/PASEP e da COFINS**. 5. edição. IOB: 2016, p. 37.

<sup>53</sup> Ibidem, p. 37.

<sup>54</sup> Ibidem, p. 37.

denominadas, simplificada, PIS/PASEP. Com o advento da Constituição de 1988 (art. 239 da CF), ficou estipulado que os recursos do PIS/PASEP iriam financiar o programa do seguro desemprego e o abono salarial (art. 239, § 3º, da CF). A partir de 1º de janeiro de 2003, com a edição da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, foi instituída, com ressalvas previstas, a não cumulatividade na cobrança das contribuições para o PIS/PASEP sobre faturamento, cuja alíquota é de 1,65%.<sup>55</sup>

Desde a sua criação, o PIS sofreu vários ajustes. Vejamos o histórico de modalidades dessa contribuição:

A contribuição para PIS já teve diversas modalidades, conforme o histórico abaixo relacionado: a) PIS Dedução, mediante dedução do imposto de renda devido, sendo calculado com a alíquota de 5%, a partir de 1973; b) PIS sobre Faturamento, mediante recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, sendo que a partir de 1974, passou a ser calculado com a alíquota de 0,5%, definido posteriormente pela Resolução CMN/Bacen nº 174/1971 como as receitas brutas ditadas pela legislação do Imposto de Renda; c) PIS Repique, que era calculado com base no imposto de renda, devido também pelos prestadores de serviço; e d) PIS sobre folha de pagamentos, para as entidades sem fins lucrativos empregadoras.<sup>56</sup>

“Posteriormente, o PIS passou por várias reformas legais, começando no ano de 1988, por intermédio de Decretos-lei, extinguindo o PIS Repique, mas incluindo no faturamento outras receitas operacionais”, analisam Nicolini e Ramos. Tal alteração não foi bem-recebida pelos contribuintes, uma vez que na mesma época criou-se o Finsocial, hoje conhecido como Confis, cuja base de cálculo também incidia sobre as receitas. Vários foram os questionamentos com relação a constitucionalidade das reformas, uma vez que Decretos não podem versar sobre tributos.<sup>57</sup>

“A contribuição para o PIS/Pasep, atualmente está embasada na Lei nº 9.715/1998, resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.212/1995, publicada no Diário Oficial da União em 26.11.1998”, com alterações posteriores. Atualmente o PIS/PASEP incide sobre o faturamento, a folha de pagamento e importação.<sup>58</sup>

De acordo com Cotrim, o PIS é cobrado de forma progressiva das empresas. Até 1973, o percentual máximo a ser pago pelo contribuinte era de 0,65%, desde o ano de 1973. Em 2002, no entanto, Medida Provisória elevou esse indicador para

<sup>55</sup> SABBAG, Eduardo. **Elementos do direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 467-468.

<sup>56</sup> NICOLINI, Andrea Teixeira; RAMOS, Rogério Bezerra. **Guia do PIS/PASEP e da COFINS**. 5. edição. IOB: 2016, p. 38.

<sup>57</sup> *Ibidem*, p. 39.

<sup>58</sup> *Ibidem*, p. 39.

1,65%, definindo também a não-cumulatividade do tributo. Ou seja, o legislador optou por majorar a alíquota e evitar a cumulação tributária.<sup>59</sup>

O fato gerador do Programa de Integração Social é o faturamento mensal da empresa, que comporta as receitas auferidas, desconsiderados, para fins de tributação, as denominações a elas atribuídas.<sup>60</sup>

#### 4.3 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Segundo lecionam Nicolini e Ramos, a chamada Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) surgiu em momento posterior ao PIS/COFINS, por intermédio da Lei Complementar nº 70/1991. Vale dizer, tal contribuição nasceu sob a égide da Constituição Federal de 1988. Tal como o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, o Cofins também sofreu grandes alterações desde a sua fundação.<sup>61</sup>

Em termos históricos, a Cofins apareceu na sistemática tributária nacional como substituta do Finsocial, que tinha como bases de cálculo a receita bruta e o lucro. De acordo com Schontag, durante a vigência desse tributo existia, “no âmbito da Receita Federal, a falsa percepção de que empresas de serviços não deveriam ser tributadas sobre a receita.”<sup>62</sup>

De acordo com Costa, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social corresponde a uma contribuição social. Estas “constituem instrumentos de atuação da União na área social.” Tais instrumentos só podem ser instituídos para casos específicos, delimitados constitucionalmente, como o custeio da seguridade social, despesas com educação, cultura e fomento à ciência e tecnologia.<sup>63</sup>

Apesar de prever uma série de contribuições de caráter social, a Constituição Federal reserva maior conteúdo normativo para aquelas que dizem respeito à

<sup>59</sup> COTRIM, Diego. Pis/Cofins: aspectos gerais. **JUS**, mai. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/38982/pis-cofins-aspectos-gerais>>. Acesso em: 25 set. 2018.

<sup>60</sup> Ibidem.

<sup>61</sup> NICOLINI, Andrea Teixeira; RAMOS, Rogério Bezerra. **Guia do PIS/PASEP e da COFINS**. 5. edição. IOB: 2016, p. 40.

<sup>62</sup> SCHONTAG, José Antonio. A Cofins – uma breve história. **FGV PROJETOS**. Disponível em: <[https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/artigo\\_schontag\\_cofins.pdf](https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/artigo_schontag_cofins.pdf)>. Acesso em: 24 set. 2018.

<sup>63</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 83.

seguridade social, “que apresentam regime jurídico parcialmente diferenciado, notadamente pela expressa indicação de seus sujeitos passivos e bases de cálculo”, conforme menciona Costa. É no contexto das contribuições sociais que se encontra a Cofins, que tem por base de cálculo o faturamento das empresas.<sup>64</sup>

A importância dessa contribuição é notável, explica Deypson Carvalho:

Considerada uma das principais receitas de competência da União, a Cofins é cobrada de duas maneiras distintas (regime cumulativo e não cumulativos), com tratamentos especiais para determinados setores, aplicando-se alíquotas diferenciadas para cada regime de apuração, exigência de cálculo mensal sobre a totalidade das receitas e apuração de crédito para dedução no tributo devido, com base em várias situações. A exigibilidade dessa contribuição está sustentada juridicamente, na época atual, por 24 dispositivos legais e normativos.<sup>65</sup>

Trata-se de uma importância que pode ser verificada, inclusive, através dos números. No ano de 2014 foram mais de R\$194 bilhões recolhidos das empresas, por intermédio do Cofins, valor que representa cerca de 17% dos tributos obtidos pela Receita Federal no ano indicado. Esses dados colocam a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social em segundo lugar em valor total arrecadado, perdendo apenas para as receitas previdenciárias, que somaram mais de R\$350 bilhões nesse período.<sup>66</sup>

Em termos de classificação, Costa esclarece que “Tanto o PIS/PASEP quanto a COFINS são classificadas pelo direito tributário brasileiro como sendo contribuições sociais de seguridade social.” São contribuições previstas constitucionalmente, conforme se depreende da leitura do art. 195 da Constituição Federal de 1988.<sup>67</sup>

---

<sup>64</sup> Ibidem, p. 83.

<sup>65</sup> CARVALHO, Deypson Gonçalves. **Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (Cofins): principais entraves (jurídicos e econômicos) e proposta de mudança da lei no 10.833/2003.** Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/170512\\_livro\\_tributacao\\_cap03.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/170512_livro_tributacao_cap03.pdf)>. Acesso em: 24 set. 2018.

<sup>66</sup> CARVALHO, Deypson Gonçalves. **Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (Cofins): principais entraves (jurídicos e econômicos) e proposta de mudança da lei no 10.833/2003.** Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/170512\\_livro\\_tributacao\\_cap03.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/170512_livro_tributacao_cap03.pdf)>. Acesso em: 24 set. 2018.

<sup>67</sup> COSTA, Larissa Ferreira da. **A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins.** Disponível em: <<https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/19488/1/InconstitucionalidadeInclus%C3%A3oICMS.pdf>>. Acesso em: 24 set. 2018.

Nesse sentido, discorre Gabriel Cabral:

São contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo regime do Simples Nacional (Lei Complementar nº 123 de 2007) também pagam o tributo por dentro do Simples Nacional. Na COFINS, o sujeito ativo é o ente federativo tributante e o sujeito passivo é o contribuinte.<sup>68</sup>

Junto com o PIS/PASEP, a Cofins é um dos tributos mais importantes – e um dos mais rentáveis para os cofres públicos, conforme analisado. Os sujeitos ativos e passivos são, respectivamente, o órgão federativo responsável pela arrecadação e as empresas, estas últimas consideradas contribuintes para efeitos tributários.

---

<sup>68</sup> CABRAL, Rafael Justiniano Grillo. Aspectos gerais das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins. **Jusbrasil**, 2015. Disponível em: <<https://rafaeljustiniano.jusbrasil.com.br/artigos/189916450/aspectos-gerais-das-contribuicoes-ao-pis-pasesp-e-da-cofins>>. Acesso em: 25 set. 2018.

## 5 EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

### 5.1 A POLÊMICA SOBRE A INCIDÊNCIA DO ICMS NA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS

Tanto o PIS quanto a COFINS, Programa de Integração Social e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, respectivamente, foram criadas no ano de 1970, por Lei Complementar.

A Constituição Federal de 1988 recepcionou os tributos, ao estabelecer competência tributária da união. Desde a criação dos referidos tributos, várias foram as alterações legislativas a eles referentes, no que diz respeito à base de cálculo e incidência, por exemplo.<sup>69</sup>

Segundo Costa:<sup>70</sup>

A contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) possui duas destinações, a primeira pretende promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas enquanto que a segunda se destina à formação do patrimônio do servidor público, respectivamente.

[...]

Já a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) veio substituir o antigo FINSOCIAL, sendo instituída, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, pela Lei Complementar n.º 70, de 30.12.1991, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social.

De acordo com Mendes e Rosa, “São sujeitos passivos do PIS e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as pessoas a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda.” Exceção existe com relação às microempresas e empresas de pequeno porte, tratadas de forma diferenciada pela legislação tributária.

<sup>69</sup> MENDES, Eduardo Meyer; ROSA, Luiz Fernando da. A ilegalidade da inclusão do icms na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS. **Revista do Curso em Graduação em Direito do Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo**. EDIESA. Ano 6, n. 12, jul./dez.,2016, p. 75-99. ISSN versão eletrônica 2447-3464. ISSN versão impressa 2237-5963. Disponível em: <<http://local.cnecsan.edu.br/revista/index.php/direito/article/viewFile/339/305>>. Acesso em 16 out. 2018.

<sup>70</sup> COSTA, Larissa Ferreira da. **A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS**. Disponível em: <<https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/19488/1/InconstitucionalidadeInclus%C3%A3oICMS.pdf>>. Acesso em: 17 out. 2018.

Quando optantes pelo Simples, o pagamento de tributos, por essas modalidades de empresas, é realizado de forma unificada.<sup>71</sup>

Vale dizer, apenas são pessoas jurídicas afetadas pela incidência do PIS e COFINS aquelas “optantes pelos regimes de lucro presumido ou real, sendo as respectivas alíquotas variáveis, dependendo da modalidade de tributação da empresa”, conforme esclarecem Mendes e Rosa. As alíquotas variam de acordo com o perfil da empresa.<sup>72</sup>

É consenso de que a tributação, nos moldes atuais, segue algumas balizas, alguns parâmetros. É possível vislumbrar casos de cumulatividade e casos de não cumulatividade, por exemplo, sendo os dois regimes de incidência possíveis para um tributo.<sup>73</sup>

Significa dizer que, para a apuração dos tributos, a teor da legislação vigente e exigências da Receita Federal, no primeiro (lucro presumido), o contribuinte aplica as alíquotas de 0,65% (PIS) e 3% (COFINS) sobre a receita bruta auferida no período. Já no segundo (lucro real), na aquisição de produtos ou matéria-prima, o contribuinte credita a seu favor o valor gerado pela aplicação das alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) sobre o valor da compra, aplicando novamente tais percentuais sobre o valor da venda dos produtos ou serviços, gerando um débito de tributo, que, subtraindo-se o crédito arrecadado na compra, apura-se o valor final das contribuições ao PIS e à COFINS.<sup>74</sup>

No entanto, ressalva deve ser feita com relação a algumas modalidades empresariais. O entendimento acima é aplicável às empresas que optam pelo regime de lucro presumido ou real, não compreendendo, por exemplo, instituições financeiras, aquelas que não possuem finalidade financeira e as de direito público interno. Para estas, o referencial não é o lucro presumido ou real, mas sim a receita bruta ou faturamento.<sup>75</sup>

Dessa forma, é possível dizer “que as contribuições ao PIS e à COFINS têm por sujeitos passivos as empresas de direito privado em geral e as que lhes são equiparadas, com alíquotas variáveis dependendo do regime tributário optado”,

---

<sup>71</sup> Ibidem. (MENDES)

<sup>72</sup> MENDES, Eduardo Meyer; ROSA, Luiz Fernando da. A ilegalidade da inclusão do icms na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS. **Revista do Curso em Graduação em Direito do Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo**. EDIESA. Ano 6, n. 12, jul./dez., 2016, p. 75-99. ISSN versão eletrônica 2447-3464. ISSN versão impressa 2237-5963. Disponível em: <<http://local.cnecsan.edu.br/revista/index.php/direito/article/viewFile/339/305>>. Acesso em 16 out. 2018.

<sup>73</sup> Ibidem.

<sup>74</sup> Ibidem.

<sup>75</sup> Ibidem.

conforme lecionam Mendes e Rosa. A base de cálculo, no entanto, é a receita bruta ou faturamento.<sup>76</sup>

Ainda sobre a não cumulatividade tributária, especificamente no que diz respeito ao PIS e COFINS:

Em janeiro de 2003, passou a vigorar a Lei n. 10.637/2002, que trata do regime não-cumulativo da contribuição para o PIS/PASEP. E seu art. 1º, §§1º e 2º, prevê, de modo muito semelhante ao já revogado §1º, do art. 3º, da Lei n. 9.718/1998, a inclusão de todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica na base de cálculo das contribuições em referência.

Em seguida, passou a vigorar a Lei 10.833/2003, que, por sua vez, instituiu o regime não-cumulativo da COFINS. E no mesmo sentido do já revogado §1º, do art. 3º, da Lei n. 9.718/1998, bem como do art. 1º, §§1º e 2º, da Lei n. 10.637/2002, antes mencionado, foi determinada a inclusão, na base de cálculo da COFINS, de todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica [...].<sup>77</sup>

Mendes e Rosa, tratando da controvérsia e polêmica existente com relação a base de cálculo do PIS e COFINS, aclaram que o “ICMS é de competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do artigo 155, inciso II, da CF/884.” Essa competência existe desde a criação do referido tributo.<sup>78</sup>

Já “a base de cálculo do ICMS representa a quantificação compreendida na operação mercantil ou prestação de serviço, ou seja, o valor da operação”, nas palavras de Mendes e Rosa. Suas alíquotas devem obedecer, sempre, as disposições constitucionais, em especial aquelas constantes do art. 155, § 2º.<sup>79</sup>

De acordo com Machado e Teixeira:<sup>80</sup>

A base de cálculo para o PIS e COFINS, conforme estabelecido pelas Leis Complementares nº 07/70 (PIS) e nº 70/91 (COFINS), era apenas o faturamento mensal das empresas. Porém, em 1998, a Emenda Constitucional nº 20 trouxe grandes alterações para a regulamentação das contribuições sociais, passando a abranger na sua incidência também a receita e não apenas o faturamento. O termo “receita” engloba o total das

<sup>76</sup> Ibidem.

<sup>77</sup> BARRENI, Smith. RE 574.706/PR: exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS. **Revista Jurídica da Escola Superior de Advocacia da OAB-PR**, ano 2, nº 1, abr. 2017. Disponível em: <<http://revistajuridica.esa.oabpr.org.br/wp-content/uploads/2017/05/11.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2018.

<sup>78</sup> MENDES, Eduardo Meyer; ROSA, Luiz Fernando da. A ilegalidade da inclusão do icms na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS. **Revista do Curso em Graduação em Direito do Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo**. EDIESA. Ano 6, n. 12, jul./dez., 2016, p. 75-99. ISSN versão eletrônica 2447-3464. ISSN versão impressa 2237-5963. Disponível em: <<http://local.cneesan.edu.br/revista/index.php/direito/article/viewFile/339/305>>. Acesso em 16 out. 2018.

<sup>79</sup> Ibidem. (MENDES)

<sup>80</sup> MACHADO, Luís Antônio Licks Misse; TEIXEIRA, Elizandra Rodrigues. **O impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS**: estudo de caso em empresa do setor calçadista. Disponível em: <<https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/691/540>>. Acesso em: 16 out. 2018.

receitas geradas pelas pessoas jurídicas, sem considerar se ela é ou não operacional. A inclusão do termo “receita” na incidência das contribuições provocou mudanças significativas nas suas bases de cálculo. Ainda em 1998, a Lei nº 9.718 unificou os termos receita e faturamento, conceituando faturamento como sendo o total da receita bruta da pessoa jurídica, entendendo que receita bruta corresponde ao total das receitas auferidas, não levando em consideração o tipo de atividade exercida nem a classificação contábil adotada para as receitas.

Mendes e Rosa, por sua vez, lecionam que “a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, nos termos do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, e orientação da Receita Federal, é a receita bruta auferida pela pessoa jurídica”, respeitando-se as deduções previstas no §2º do mesmo artigo.<sup>81</sup>

O grande problema, objeto de análise no presente trabalho, é a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços não faz parte, pois, da receita da empresa. Trata-se de receita do Estado responsável pela tributação, de acordo com a competência. A possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo é prejudicial às empresas.<sup>82</sup>

Interessante notar que o STF já argumentou no sentido de que o valor do ICMS deve ser utilizado com base para o seu próprio cálculo, conforme leciona Gilmar Ferreira Mendes:<sup>83</sup>

A competência do ICMS está prevista na Constituição Federal no art. 155, II, destinada aos Estados e ao Distrito Federal, com detalhadas regras de funcionamento. Dentre as diversas questões constitucionais suscitadas perante o STF, é relevante para a discussão em apreço a chamada incidência “por dentro” do ICMS, isto é, a consideração se o valor do ICMS deve integrar sua própria base de cálculo. O Plenário do STF, vencido apenas o Min. Marco Aurélio, pacificou o entendimento no sentido de que a quantia referente ao ICMS faz parte do “conjunto que representa a viabilização jurídica da operação” e, por isso, integra sua própria base de cálculo, no RE 212.209/RS.

Em outras palavras, a possibilidade de incidência do ICMS sobre a base de cálculo dos tributos em comento tende a inviabilizar a continuidade da empresa, no que diz respeito aos seus investimentos e possibilidade de permanência no mercado.

---

<sup>81</sup> MENDES, Eduardo Meyer; ROSA, Luiz Fernando da. A ilegalidade da inclusão do icms na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS. **Revista do Curso em Graduação em Direito do Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo**. EDIESA. Ano 6, n. 12, jul./dez.,2016, p. 75-99. ISSN versão eletrônica 2447-3464. ISSN versão impressa 2237-5963. Disponível em: <<http://local.cnecsan.edu.br/revista/index.php/direito/article/viewFile/339/305>>. Acesso em 16 out. 2018.

<sup>82</sup> Ibidem. (MENDES)

<sup>83</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. **Revista da PGFN**, ano IV, nº 8, 2014. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-iv-numero-8-2014/r8e.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2018.

Por outro lado, o governo é o ente mais beneficiado pela incidência, uma vez que os valores arrecadados vão para os cofres da União, sem a necessidade de compartilhamento com os demais entes federados, por expressa disposição legal.<sup>84</sup>

A discussão acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS é favorável a iniciativa privada. No entanto, a exclusão tende a ser negativa para a União, “tendo em vista que essa deixaria de arrecadar cifras bilionárias anualmente e as empresas deixariam de recolher tal valor”, conforme ponderam Mendes e Rosa.<sup>85</sup>

Outro ponto importante dessa discussão diz respeito à retroatividade da decisão favorável à exclusão do ICMS da base de cálculo. Em um cenário desfavorável à União, empresas podem pleitear o ressarcimento pelos valores até então pagos. Por isso, importante a análise do que dispõe Recurso Extraordinário nº 574.706, julgado pelo STF, bem como as consequências da decisão.<sup>86</sup>

Antes de entrar nesse mérito, no entanto, fundamental abordar o conceito de faturamento, bem como as suas implicações para a discussão relativa à incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. O art. 2º da Lei nº 9.718/98 é claro ao mencionar que esses impostos têm por base de cálculo o faturamento das pessoas jurídicas de direito privado. Faturamento, por sua vez, diz respeito, grosso modo, a todos os recursos financeiros auferidos pela empresa.<sup>87</sup>

Conforme adverte Barreni:<sup>88</sup>

Ao preceituar que as contribuições sociais incidirão sobre o “faturamento” ou “receita” das pessoas jurídicas, a Constituição Federal não dispôs, expressamente, o significado dos referidos termos. Contudo, é possível extrair, ainda que implicitamente, o conceito constitucional de “faturamento” e “receita”, que correspondem à soma das receitas oriundas da venda de mercadorias e/ou das prestações de serviços.

---

<sup>84</sup> MENDES, Eduardo Meyer; ROSA, Luiz Fernando da. A ilegalidade da inclusão do icms na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS. **Revista do Curso em Graduação em Direito do Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo**. EDIESA. Ano 6, n. 12, jul./dez.,2016, p. 75-99. ISSN versão eletrônica 2447-3464. ISSN versão impressa 2237-5963. Disponível em: <<http://local.cnecsan.edu.br/revista/index.php/direito/article/viewFile/339/305>>. Acesso em 16 out. 2018.

<sup>85</sup> Ibidem. (MENDES)

<sup>86</sup> Ibidem. (MENDES)

<sup>87</sup> Ibidem. (MENDES)

<sup>88</sup> BARRENI, Smith. RE 574.706/PR: exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS. **Revista Jurídica da Escola Superior de Advocacia da OAB-PR**, ano 2, nº 1, abr. 2017. Disponível em: <<http://revistajuridica.esa.oabpr.org.br/wp-content/uploads/2017/05/11.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2018.

“Nota-se que os conceitos de receita e faturamento trazem em suas interpretações o sentido de ingresso de valores, ou seja, incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica”, comentam Mendes e Rosa. Para que seja estabelecido, pois, o valor de recolhimento, necessário que seja realizado um cálculo dos valores recebidos pela empresa, de forma positiva. Tal análise não pode ser feita com base em parâmetros hipotéticos, envolvendo, por exemplo, eventuais valores que, apesar de ingressarem, não permanecem nos cofres da empresa, como é o caso do ICMS, com destinação ao ente responsável pela tributação.<sup>89</sup>

O conceito, nessa linha de argumentação, deve ser específico às receitas que permanecem, com ânimo definitivo, no patrimônio da pessoa jurídica de direito privado. São valores, pois, agregados ao patrimônio da empresa e não flutuantes. As entradas financeiras de caráter temporário, por não integrarem o patrimônio da empresa, estariam afastadas da base de cálculo do PIS e COFINS.

O conceito de faturamento já foi, inclusive, objeto de análise jurisdicional, pelo STF. Conforme relembra Gilmar Ferreira Mendes:<sup>90</sup>

A abrangência do conceito de “faturamento” foi examinada pela primeira vez pela Suprema Corte no julgamento do RE 150.755/PE.4 Na ocasião, o entendimento firmado pelo Tribunal foi no sentido de que a receita bruta, tal como prevista no DL 2.397/1987, é “a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza”. O voto vencedor, do Min. Sepúlveda Pertence, assentou que a receita bruta, nos termos do disposto no DL 2.397/1987 (“a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza”), corresponde ao conceito de faturamento, restando vencidos os Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio.

A inclusão do ICMS na base de cálculo desses tributos, agora superada, conforme será demonstrado em momento oportuno, viola o conceito de faturamento, violando, por consequência, a legislação pertinente. Essa inclusão encontra-se em

<sup>89</sup> MENDES, Eduardo Meyer; ROSA, Luiz Fernando da. A ilegalidade da inclusão do icms na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS. **Revista do Curso em Graduação em Direito do Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo**. EDIESA. Ano 6, n. 12, jul./dez., 2016, p. 75-99. ISSN versão eletrônica 2447-3464. ISSN versão impressa 2237-5963. Disponível em: <<http://local.cneccsan.edu.br/revista/index.php/direito/article/viewFile/339/305>>. Acesso em 16 out. 2018.

<sup>90</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. **Revista da PGFN**, ano IV, nº 8, 2014. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-iv-numero-8-2014/r8e.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2018.

desacordo não apenas com a lei, mas com o entendimento doutrinário relativo ao tema.<sup>91</sup>

A distorção do conceito de faturamento, para fins de inclusão do ICMS na base de cálculo, é prejudicial às empresas, que se viam obrigadas a procurar na justiça um posicionamento. A inclusão desse tributo na base de cálculo fere, notadamente, as garantias constitucionais, demonstrando claro equívoco fiscal.<sup>92</sup>

Nas palavras de Mendes e Rosa, “além de inconstitucional, a inclusão do valor de ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS infringe a lei infraconstitucional, haja vista que ofende ao disposto no artigo 110 do CTN”, que trata da vedação de alteração de definições, conteúdos, alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, que sejam empregados no texto constitucional, como é o caso de faturamento.<sup>93</sup>

A Constituição Federal de 1988, ao tratar das contribuições PIS, é expressa ao limitar a base de cálculo ao faturamento. Já os conceitos doutrinários são claros a respeito do alcance desse termo, conforme mencionado acima. Mendes e Rosa defendem que a alteração conceitual, em desacordo com a legislação e doutrina, “fere gravemente a previsão do artigo 110 do CTN, que veda a alteração de definições, conteúdo e alcance dos tributos.”<sup>94</sup>

A polêmica envolvendo a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições em análise ganhou força em 2014. Até então, o problema já existia, mas de forma sutil. É que o art. 3º da Lei nº 9.718/98 tratava do conceito de faturamento para fins de cálculo do PIS e COFINS, estabelecendo ser toda a receita bruta da empresa. Pela interpretação, fica evidente que toda e qualquer entrada, inclusive o ICMS, estaria sujeito à tributação para fins de contribuição.<sup>95</sup>

---

<sup>91</sup> MENDES, Eduardo Meyer; ROSA, Luiz Fernando da. A ilegalidade da inclusão do icms na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS. **Revista do Curso em Graduação em Direito do Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo**. EDIESA. Ano 6, n. 12, jul./dez.,2016, p. 75-99. ISSN versão eletrônica 2447-3464. ISSN versão impressa 2237-5963. Disponível em: <<http://local.cnecsan.edu.br/revista/index.php/direito/article/viewFile/339/305>>. Acesso em 16 out. 2018.

<sup>92</sup> MENDES, Eduardo Meyer; ROSA, Luiz Fernando da. A ilegalidade da inclusão do icms na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS. **Revista do Curso em Graduação em Direito do Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo**. EDIESA. Ano 6, n. 12, jul./dez.,2016, p. 75-99. ISSN versão eletrônica 2447-3464. ISSN versão impressa 2237-5963. Disponível em: <<http://local.cnecsan.edu.br/revista/index.php/direito/article/viewFile/339/305>>. Acesso em 16 out. 2018.

<sup>93</sup> Ibidem. (MENDES)

<sup>94</sup> Ibidem. (MENDES)

<sup>95</sup> Ibidem. (MENDES)

Ocorre que a Lei nº 12.973/2014 tratou de mencionar, de forma expressa, a inclusão do ICMS na base de cálculo. As disposições pretéritas não eram diretas ao estabelecer essa possibilidade. “Vislumbra-se, pela análise do texto legal recentemente alterado, que sua nova redação buscou unicamente emprestar feições legais à inclusão dos valores apurados a título de ICMS”, argumentam Mendes e Rosa.<sup>96</sup>

Acerca das alterações tributárias ocorridas nesse ano:

A Lei n. 12.973/2014 [...] modificou, por intermédio de seu art. 2º, a redação do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, consignando, expressamente, que se incluem na receita bruta os tributos sobre ela incidentes. Confira-se: “Art. 12. A receita bruta compreende: (...) §5º. Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º”.<sup>97</sup>

Notável a intenção da União em legitimar o que se convencionou chamar, no meio doutrinário, de bitributação, que corresponde a cobrança de um tributo sobre outro. Inegável que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS configura essa hipótese. Valores relativos a um tributo servindo como base para cálculo de outro.<sup>98</sup>

## 5.2 O RE 574.706 E A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS PELO STF

O RE 574.706, fundamental para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS teve sua repercussão geral reconhecida em 2008. A decisão pela

<sup>96</sup> MENDES, Eduardo Meyer; ROSA, Luiz Fernando da. A ilegalidade da inclusão do icms na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS. **Revista do Curso em Graduação em Direito do Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo**. EDIESA. Ano 6, n. 12, jul./dez.,2016, p. 75-99. ISSN versão eletrônica 2447-3464. ISSN versão impressa 2237-5963. Disponível em: <<http://local.cneccsan.edu.br/revista/index.php/direito/article/viewFile/339/305>>. Acesso em 16 out.

<sup>97</sup> BARRENI, Smith. RE 574.706/PR: exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS. **Revista Jurídica da Escola Superior de Advocacia da OAB-PR**, ano 2, nº 1, abr. 2017. Disponível em: <<http://revistajuridica.esa.oabpr.org.br/wp-content/uploads/2017/05/11.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2018.

<sup>98</sup> MENDES, Eduardo Meyer; ROSA, Luiz Fernando da. A ilegalidade da inclusão do icms na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS. **Revista do Curso em Graduação em Direito do Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo**. EDIESA. Ano 6, n. 12, jul./dez.,2016, p. 75-99. ISSN versão eletrônica 2447-3464. ISSN versão impressa 2237-5963. Disponível em: <<http://local.cneccsan.edu.br/revista/index.php/direito/article/viewFile/339/305>>. Acesso em 16 out. 2018.

admissão da repercussão foi publicada no dia 16 de maio, mas o julgamento do feito só ocorreu anos depois, em 15 de março de 2017.<sup>99</sup>

Conforme destaca Barreni, “muito embora a decisão proferida pelo STF no RE 574.706/PR diga respeito ao ICMS, seus fundamentos poderão servir de base para outras decisões a respeito de teses semelhantes.” Reservamos o tópico subsequente para tratar efeitos da exclusão do referido tributo da base de cálculo.<sup>100</sup>

O cerne do recurso estava em determinar a possibilidade ou não de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Mais, questionava-se a compatibilidade dessa incidência com a sistemática constitucional brasileira. Importante evidenciar a magnitude e importância do reconhecimento de repercussão geral ao recurso. Ao todo, mais de 10 mil processos que tramitavam no judiciário brasileiro foram suspensos em razão do feito.<sup>101</sup>

Nas palavras de Costa, “Tratou-se de Recurso Extraordinário interposto por Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. em face da União, contra acórdão do Tribunal Regional da 4ª Região.” Para o tribunal, o ICMS deve figurar na base de cálculo das contribuições sociais. Alegava a recorrida, violação ao disposto no art. 195, I, “b” da Constituição Federal.<sup>102</sup>

Regressando um pouco no histórico processual, chega-se a origem da demanda. A discussão surgiu a partir de um “Mandado de Segurança Preventivo, com pedido de liminar, contra ato da Delegacia da Receita Federal de Curitiba/PR.” O impetrante alegava existir direito líquido e certo pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, exigindo que a autoridade responsável fosse impedida de lançar os tributos, nessas condições (com inclusão do ICMS). Pedia, ainda, fossem ressarcidos os valores até então pagos, para além do que por direito seria devido ao fisco.<sup>103</sup>

<sup>99</sup> BARRENI, Smith. RE 574.706/PR: exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS. **Revista Jurídica da Escola Superior de Advocacia da OAB-PR**, ano 2, nº 1, abr. 2017. Disponível em: <<http://revistajuridica.esa.oabpr.org.br/wp-content/uploads/2017/05/11.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2018.

<sup>100</sup> BARRENI, Smith. RE 574.706/PR: exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS. **Revista Jurídica da Escola Superior de Advocacia da OAB-PR**, ano 2, nº 1, abr. 2017. Disponível em: <<http://revistajuridica.esa.oabpr.org.br/wp-content/uploads/2017/05/11.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2018.

<sup>101</sup> COSTA, Larissa Ferreira da. **A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS**. Disponível em: <<https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/19488/1/InconstitucionalidadeInclus%C3%A3oICMS.pdf>>. Acesso em: 17 out. 2018.

<sup>102</sup> Ibidem. (COSTA)

<sup>103</sup> Ibidem. (COSTA)

A segurança foi concedida, favorecendo o impetrante, pelo juiz de primeiro grau, que julgou o pedido procedente. A decisão também dizia respeito aos valores retroativos, que deveriam ser compensados, uma vez recolhidos de forma irregular, observando-se, nesse caso, a existência de prescrição. No entanto, quando a demanda chegou ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região, acolheu-se os argumentos da Fazenda Nacional, apelante. Inconformada, a Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. ingressou em juízo com Recurso Extraordinário, perante o STF.<sup>104</sup>

A Ministra Carmen Lúcia, presidente da Corte, votou favoravelmente a tese da empresa, “no que foi acompanhada pelos Ministros Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio”, conforme menciona Costa. Edson Fachin, Roberto Barroso e Dias Toffoli votaram em sentido contrário. Após suspensão do julgamento, o Ministro Celso de Mello se posicionou favoravelmente ao recurso, ao passo que Gilmar Mendes proferiu voto contrário.<sup>105</sup>

O voto proferido pela relatora foi acompanhado por Ministro Celso de Mello, para quem existe inconstitucionalidade na inclusão do ICMS na base de cálculo. Para o Ministro, “o financiamento da seguridade social se dará, entre outras fontes, por meio de contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento das empresas”, conforme analisa Costa.<sup>106</sup>

De acordo com notícia do site do STF:<sup>107</sup>

Último a votar, o ministro Celso de Mello, decano do STF, acompanhou o entendimento da relatora de que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins é inconstitucional. Segundo ele, o texto constitucional define claramente que o financiamento da seguridade social se dará, entre outras fontes, por meio de contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento das empresas. O ministro ressaltou que só pode ser considerado como receita o ingresso de dinheiro que passe a integrar definitivamente o patrimônio da empresa, o que não ocorre com o ICMS, que é integralmente repassado aos estados ou ao Distrito Federal.

<sup>104</sup> COSTA, Larissa Ferreira da. **A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS**. Disponível em: <<https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/19488/1/InconstitucionalidadeInclus%C3%A3oICMS.pdf>>. Acesso em: 17 out. 2018.

<sup>105</sup> Ibidem. (COSTA)

<sup>106</sup> Ibidem. (COSTA)

<sup>107</sup> BRASIL. Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins é inconstitucional. **Notícias STF**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=338378>>. Acesso em: 18 out. 2018.

Restou definido, nas palavras do magistrado, que a receita de uma empresa, para fins de tributação à título de PIS e COFINS, limita-se aos valores que efetivamente integram o patrimônio, de forma definitiva. Por ser repassado ao Estado, de forma integral, o ICMS não poderia, pois, fazer parte da base de cálculo.<sup>108</sup>

Já o Ministro Gilmar Mendes proferiu voto favorável ao fisco. Para o magistrado, utilizando-se de argumento pragmático, decidir pela exclusão do ICMS da base de cálculo teria por consequência a elevação das alíquotas das contribuições sociais, ou, de outra forma, a majoração de outros tributos. Vale dizer, remover o ICMS não traria efeito algum. Além disso, o Ministro apontou para a possível perda para a seguridade social, decorrente da redução da base de cálculo.<sup>109</sup>

Apesar dos votos desfavoráveis, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por maioria dos votos, pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais, acolhendo o Recurso Extraordinário. A partir de então, referido tributo estaria fora da base de cálculo para fins de tributação.<sup>110</sup>

A tese central, que culminou na exclusão, foi no sentido de “que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições”, conforme leciona Costa. Por não se qualificar como faturamento ou receita, o ICMS não pode figurar na base de cálculo das contribuições sociais, argumento defendido pela relatora.<sup>111</sup>

Ainda no voto da Ministra Cármen Lúcia, restou descartada a possibilidade, naquele momento, de modulação dos efeitos de decisão, em razão da inexistência de pedido no processo. No entanto, a questão poderia ser objeto de apreciação, pelo Tribunal, em momento posterior.<sup>112</sup>

Nesse sentido:

Quanto à eventual modulação dos efeitos da decisão, a ministra Cármen Lúcia explicou que não consta no processo nenhum pleito nesse sentido, e a solicitação somente teria sido feita da tribuna do STF pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Não havendo requerimento nos autos, não se vota modulação, esclareceu a relatora. Contudo, ela destacou que o Tribunal pode

<sup>108</sup> Ibidem. (COSTA)

<sup>109</sup> COSTA, Larissa Ferreira da. **A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS**. Disponível em:

<<https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/19488/1/InconstitucionalidadeInclus%C3%A3oICMS.pdf>>. Acesso em: 17 out. 2018.

<sup>110</sup> Ibidem. (COSTA)

<sup>111</sup> Ibidem. (COSTA)

<sup>112</sup> Ibidem. (COSTA)

vir a enfrentar o tema em embargos de declaração interpostos com essa finalidade e trazendo elementos para a análise.<sup>113</sup>

A falta de modulação dos efeitos, conforme se verá a seguinte, é uma das grandes problemáticas atuais envolvendo a matéria, tendo em vista a falta de segurança jurídica e uma orientação clara sobre como proceder frente à mudança de paradigma.

### 5.3 EFEITOS DA DECISÃO DO STF SOBRE O TEMA

Importante discorrer, em linhas gerais, acerca dos efeitos da decisão do STF pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais. São dois os tipos de efeitos possíveis: aqueles de natureza legal e aqueles de natureza prática. Conforme restou evidente, em termos legais, não mais possível a utilização do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS.

Machado e Teixeira, a partir de um estudo de caso, falam dos efeitos práticos da decisão, no sentido econômico. Pode-se observar que, grosso modo, a retirada do ICMS da base de cálculo é, em um primeiro momento, favorável às empresas. No entanto, a falta de modulação dos efeitos da decisão, conforme destacado no tópico anterior, criou um cenário de insegurança jurídica.<sup>114</sup>

A falta de modulação dos efeitos impediu a iniciativa privada de conhecer, por exemplo, da possibilidade de ressarcimento pelos valores até então pagos. Dinheiro que poderia ser utilizado, pelas empresas, para crescimento no mercado, via investimentos. Empresas continuaram a recolher as contribuições, aplicando na base de cálculo o ICMS, antes da decisão do STF, com receio do posicionamento desfavorável do Tribunal.<sup>115</sup>

Ainda no campo econômico, existe um problema relacionado aos números divulgados pela Receita Federal, referentes ao real impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo. Restou estimado que referido tributo é responsável por 9,57% da

---

<sup>113</sup> BRASIL. Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins é inconstitucional. **Notícias STF**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=338378>>. Acesso em: 18 out. 2018.

<sup>114</sup> MACHADO, Luís Antônio Licks Misse; TEIXEIRA, Elizandra Rodrigues. **O impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS**: estudo de caso em empresa do setor calçadista. Disponível em: <<https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/691/540>>. Acesso em: 16 out. 2018.

<sup>115</sup> Ibidem. (MACHADO)

arrecadação do PIS e COFINS. Esse dado é fundamental para a modulação dos efeitos da decisão.<sup>116</sup>

No entanto, conforme adverte Matthiesen et al.:<sup>117</sup>

[...] o cálculo, aparentemente, foi realizado com base na seguinte (e equivocada) premissa: todas as pessoas jurídicas submetidas à contribuição ao PIS e à COFINS são, também, contribuintes do ICMS. Nesse cenário, a RFB desconsidera parcela significativa dos contribuintes de PIS/COFINS que se dedicam, por exemplo, a atividades de prestação de serviços ou aluguéis de bens, as pessoas jurídicas imunes ou cujas atividades sejam colhidas por regra de imunidade ou, ainda, abrigadas por isenção ou benefícios fiscais, relativamente aos quais a decisão proferida pelo STF não produzirá efeitos multiplicadores.

Por fim, vale mencionar que a questão ainda é objeto de análise judicial, tendo em vista a não configuração do trânsito em julgado. Conforme analisa Castro, a “exclusão do ICMS da base do PIS e da Cofins ainda não é uma realidade.”<sup>118</sup>

Isso ocorre pois, apesar da decisão proferida em 2017, a Receita Federal mantém a cobrança das contribuições sociais considerando o ICMS na base de cálculo. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) já se posicionou favorável a exclusão, em observância ao entendimento do STF.<sup>119</sup>

Conforme aconselha Castro:<sup>120</sup>

Sendo assim, para fazer valer as decisões favoráveis do STF e do Carf — em um contexto onde PIS e Cofins estão entre os mais onerosos tributos, com incidência no faturamento das empresas —, o contribuinte deve considerar a possibilidade de recorrer à Justiça. E já existem decisões de turmas do STJ e tribunais regionais federais que aplicaram a decisão do Pleno.

Percebe-se, pois, que apesar de pacífico na doutrina e jurisprudência o entendimento de que o ICMS não deve figurar na base de cálculo das contribuições

<sup>116</sup> MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona et al. ICMS na base do PIS/COFINS e a modulação de efeitos da decisão do STF: o risco fiscal e a reconstrução de um argumento. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, vol. 9/2017, p. 17 – 48, Nov – Dez, 2017. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4388070/mod\\_folder/content/0/PISCITELLI-2017.pdf?forcedownload=1](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4388070/mod_folder/content/0/PISCITELLI-2017.pdf?forcedownload=1)>. Acesso em: 18 out. 2018.

<sup>117</sup> MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona et al. ICMS na base do PIS/COFINS e a modulação de efeitos da decisão do STF: o risco fiscal e a reconstrução de um argumento. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, vol. 9/2017, p. 17 – 48, Nov – Dez, 2017. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4388070/mod\\_folder/content/0/PISCITELLI-2017.pdf?forcedownload=1](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4388070/mod_folder/content/0/PISCITELLI-2017.pdf?forcedownload=1)>. Acesso em: 18 out. 2018.

<sup>118</sup> CASTRO, Maria. Na prática, exclusão do ICMS da base do PIS e da Cofins ainda não é uma realidade. **Revista Consultor Jurídico**, 30 ago. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-ago-30/maria-castro-exclusao-icms-pis-cofins-nao-realidade>>. Acesso em: 18 out. 2018.

<sup>119</sup> Ibidem. (CASTRO)

<sup>120</sup> Ibidem. (CASTRO)

sociais, a questão ainda permanece obscura, tendo em vista o confronto entre a prática fiscal e o melhor entendimento jurídico relativo ao tema.

## 6 CONCLUSÃO

É grande o debate acerca da incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Conforme demonstrado ao longo do trabalho, a problemática não é nova, muito embora tenha ganhado contornos peculiares a partir do julgamento do RE 574.706 pelo Supremo Tribunal Federal.

Logo no primeiro capítulo, ao tratar dos aspectos relevantes sobre o sistema tributário brasileiro, uma das grandes constatações é a importância do tributo, como gênero, para o custeio das atividades do Estado.

O grande problema reside em determinar o que pode e o que não pode entrar na base de cálculo de tributos como PIS e PASEP. Vale dizer, quais as regras para a determinação do quantum a ser pago pelos contribuintes, notadamente as pessoas jurídicas de direito privado.

Os princípios constitucionais do direito tributário funcionam como balizas, orientando a criação e majoração de tributos, além de outros aspectos relevantes. Tais princípios devem ser observados com extrema cautela, uma vez que impedem arbítrios por parte do fisco, protegendo os contribuintes.

PIS e COFINS são contribuições sociais, que até pouco tempo continham, em sua base de cálculo, o valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Vale dizer, havia a chamada bitributação.

A discussão em torno da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS passa, conforme demonstrado ao longo do trabalho, por uma análise interpretativa. É que a lei estabelece que a base de cálculo dessas contribuições deve se basear no faturamento. Vale dizer, o quantum a ser pago a título de tributo, pelos contribuintes, encontra-se vinculado ao montante faturado durante o período.

Ocorre que o ICMS não faz parte do faturamento da empresa. Trata-se de um montante que ingressa nas contas da pessoa jurídica, para fins de controle administrativo, mas que logo é repassado ao destinatário final, qual seja, o ente público responsável pela tributação.

A competência, no que tange ao ICMS, é dos Estados e Distrito Federal. São estes os entes que de fato se beneficiam pelo valor, que em si próprio já é um tributo. Daí resulta o entendimento de que o valor do PIS e COFINS não pode ser calculado levando-se em conta o ICMS.

Se o conceito de faturamento incluir apenas aqueles valores que ingressam de forma definitiva no patrimônio da empresa – sendo essa a leitura mais adequada na sistemática do direito tributário brasileiro – não poderia o ICMS ser incluído na base de cálculo das contribuições sociais.

Por isso, acertada a decisão do STF no RE 574.706, que por maioria dos votos excluiu a incidência. No entanto, as consequências dessa guinada jurídica não foram de todo satisfatórias.

Conforme restou evidente, a inexistência de modulação dos efeitos da decisão acabou por gerar um cenário de instabilidade e incerteza, principalmente no que diz respeito aos contribuintes. Não é sabido, por exemplo, acerca da possibilidade de cobrança retroativa dos valores até então pagos, uma vez considerada equivocada a inclusão do ICMS, pelo fisco, na base de cálculo do PIS e COFINS.

Seja como for, a decisão lança um pouco de luz sobre a matéria, que segue aberta para a discussão.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRENI, Smith. RE 574.706/PR: exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS. **Revista Jurídica da Escola Superior de Advocacia da OAB-PR**, ano 2, nº 1, abr. 2017. Disponível em: <<http://revistajuridica.esa.oabpr.org.br/wp-content/uploads/2017/05/11.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2018.

BOBBIO, Norberto. O significado clássico e moderno de política. In: **Curso de introdução à ciência política**. Brasília: UnB, 1982, v. 7.

BRASIL. Constituição da República Federativa de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 out. 1988.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil (1967). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 24 jan. 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em: 23 set. 2018.

\_\_\_\_\_. Emenda à Constituição nº 1, de 17 de outubro de 1969. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 20 out. 1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 25 set. 2018.

\_\_\_\_\_. Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS é inconstitucional. **Notícias STF**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=338378>>. Acesso em: 18 out. 2018.

\_\_\_\_\_. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE 689.001-AgR. Segunda Turma. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julgamento: 6 fev. 2018. Data de Publicação: 26 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Súmula 546. Data de Julgamento: 10 out. 1969. Data de Publicação: 12 dez. 1969. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2210>>. Acesso em: 30 set. 2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Súmula 661. Data de Julgamento: 9 out. 2003. Data de Publicação: 13 out. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1640>>. Acesso em: 2 nov. 2018.

CABRAL, Rafael Justiniano Grillo. Aspectos gerais das contribuições ao PIS/Pasesp e da COFINS. **Jusbrasil**, 2015. Disponível em: <<https://rafaeljustiniano.jusbrasil.com.br/artigos/189916450/aspectos-gerais-das-contribuicoes-ao-PIS-pasesp-e-da-COFINS>>. Acesso em: 25 set. 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Deypson Gonçalves. **Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS): principais entraves (jurídicos e econômicos) e proposta de mudança da Lei nº 10.833/2003**. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/170512\\_livro\\_tributacao\\_cap03.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/170512_livro_tributacao_cap03.pdf)>. Acesso em: 24 set. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CASTRO, Maria. Na prática, exclusão do ICMS da base do PIS e da COFINS ainda não é uma realidade. **Revista Consultor Jurídico**, 30 ago. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-ago-30/maria-castro-exclusao-ICMS-PIS-COFINS-nao-realidade>>. Acesso em: 18 out. 2018.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e prática do direito tributário**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Larissa Ferreira da. **A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS**. Disponível em: <<https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/19488/1/InconstitucionalidadeInclus%C3%A3oICMS.pdf>>. Acesso em: 24 set. 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

COTRIM, Diego. PIS/COFINS: aspectos gerais. **Jus Navigandi**, mai. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/38982/PIS-COFINS-aspectos-gerais>>. Acesso em: 25 set. 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Das limitações do poder de tributar. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil** [Livro eletrônico]. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2017.

KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 9. ed. ref., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Luís Antônio Licks Misse; TEIXEIRA, Elizandra Rodrigues. **O impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS**: estudo de caso em empresa do setor calçadista. Disponível em: <<https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/691/540>>. Acesso em: 16 out. 2018.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona et al. ICMS na base do PIS/COFINS e a modulação de efeitos da decisão do STF: o risco fiscal e a reconstrução de um argumento. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 9, p. 17-48, nov./dez. 2017. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4388070/mod\\_folder/content/0/PISCITELLI-2017.pdf?forcedownload=1](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4388070/mod_folder/content/0/PISCITELLI-2017.pdf?forcedownload=1)>. Acesso em: 18 out. 2018.

MELO, Clélia Côrrea. Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de bens ou direitos – ITCMD. **Direito Net**, 2014. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8417/Imposto-sobre-a-transmissao-causa-mortis-e-doacao-de-bens-ou-direitos-ITCMD>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

MENDES, Eduardo Meyer; ROSA, Luiz Fernando da. A ilegalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS. **Revista do Curso em Graduação em Direito do Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo**, Ano 6, n. 12, jul./dez., 2016, p. 75-99. Disponível em: <<http://local.cnecsan.edu.br/revista/index.php/direito/article/viewFile/339/305>>. Acesso em: 16 out. 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, (Série IDP).

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_ [Livro eletrônico]. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. **Revista da PGFN**, ano IV, n. 8, 2014. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-iv-numero-8-2014/r8e.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2018.

MIRANDA, Maria Bernadete. Princípios Constitucionais do Direito Tributário. **Revista Virtual Direito Brasil**, São Paulo, SP, v. 3, n. 1, 2009, p. 4. Disponível em: <<http://www.direitobrasil.adv.br/artigos/tri.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2018.

NICOLINI, Andrea Teixeira; RAMOS, Rogério Bezerra. **Guia do PIS/PASEP e da COFINS**. 5. edição. IOB: 2016.

REGO, Alexandre. Art. 155. In: MACHADO, Costa (Org.); FERRAZ, Ama Cândida da Cunha (Coord.). In: **Constituição Federal interpretada**: artigo por artigo. Parágrafo por parágrafo. 9. ed. Barueri, SP: Manole, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Código tributário nacional comentado**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

\_\_\_\_\_. **Elementos do direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHONTAG, José Antonio. A COFINS – uma breve história. **FGV Projetos**. Disponível em: <[https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/artigo\\_schontag\\_COFINS.pdf](https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/artigo_schontag_COFINS.pdf)> . Acesso em: 24 set. 2018.

TAVARES, André Ramos. **Tratado de arguição de preceito constitucional fundamental**: Lei n. 9.868/99 e Lei n. 9.882/99. São Paulo: Saraiva, 2001.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

TORRES, Heleno. Art. 150, IV, utilizar o tributo com efeito de confisco. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil** [Livro eletrônico]. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.