

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**

**CURSO DE DIREITO**

**LAURA FERREIRA GIRELLI**

**ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA  
BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS À LUZ DO JULGADO DO RECURSO  
EXTRAORDINÁRIO N. 574706**

**CRICIÚMA**

**2017**

**LAURA FERREIRA GIRELLI**

**ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA  
BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS À LUZ DO JULGADO DO RECURSO  
EXTRAORDINÁRIO N. 574706**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado  
para obtenção do grau de bacharel no curso de  
Direito da Universidade do Extremo Sul  
Catarinense (UNESC)

Orientador: Mateus Di Palma Back

**CRICIÚMA**

**2017**

**LAURA FERREIRA GIRELLI**

**ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA  
BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS À LUZ DO JULGADO DO RECURSO  
EXTRAORDINÁRIO N. 574706**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado  
pela Banca Examinadora para obtenção do  
Grau de bacharel no Curso de Direito da  
Universidade do Extremo Sul Catarinense,  
UNESC.

Criciúma, 29 de Novembro de 2017.

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Mateus Di Palma Back – Mestre - UNESC - Orientador

Prof. Vinicius Garcia - Especialista - UNESC

Profa. Kelly Joziane de Mendonça Dorneles Gianezini - Doutora - UNESC

**CRICIÚMA**

**2017**

**“À todos àqueles que lutam pelo progresso  
pautado em uma sociedade mais justa”**

## **AGRADECIMENTOS**

Registre-se aqui meus mais profundos agradecimentos aos meus familiares e aqueles que assim eu considero, por sempre me apoiarem e serem tão compreensivos durante esta etapa, bem como a instituição UNESCO que me acolheu com seus professores que tanto incentivaram minha evolução e meu orientador, Mateus Back, que se fez disponível e me deu grande apoio durante este processo tão importante na minha jornada acadêmica.

**“A igualdade pode ser um direito, mas não há poder sobre a Terra capaz de a tornar um fato.”**

**Honoré de Balzac**

## RESUMO

A presente monografia objetivou averiguar a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS em decorrência do Recurso Extraordinário 574.706, por meio de pesquisa bibliográfica e estudo de caso, de modo que se fez um breve resumo de noções básicas tributárias, sendo elas: o conceito de tributo e suas espécies, onde se adotou a teoria quinquipartite; os princípios tributários relevantes para o estudo de caso, com enfoque especial no princípio da não-cumulatividade dos tributos; e, também, como é elaborada a sua base de cálculo dos tributos, apontando a diferença entre receita e faturamento no Direito Tributário, nomenclaturas estas muito debatidas pela doutrina. Pontuou-se a função e relevância do Supremo Tribunal Federal na função de Tribunal Constitucional, os efeitos das suas decisões, em especial os decorrentes do Recurso Extraordinário 574.706. Explanou-se, dessa maneira, sobre o Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços, Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, sendo estes de extrema importância para a compreensão do entendimento pela inconstitucionalidade na inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS ao se fazer a análise do julgado do Recurso Extraordinário 574.706, que teve sua repercussão geral decretada pelo Supremo Tribunal Federal.

**Palavras-chave:** ICMS; PIS/COFINS; inconstitucionalidade; base de cálculo; STF.

## ABSTRACT

The present paper has aimed to ascertain the constitutionality of the inclusion of ICMS in the calculation basis of PIS and COFINS due to the Extraordinary Appeal nº 574.706, through bibliographic research and case study, such that it was made a brief summary of basic notions of Tax Law, which are the definition of Taxes and its species, where it was adopted the theory of five; relevant taxation principles for this case study, with special focus on non-cumulative taxation principle; and how the calculation basis is elaborated, pointing out the differences between revenue and billing in Tax Law, nomenclatures which are strongly debated by legal literature. The function and relevance of the Federal Supreme Court in Brazil as Constitutional Court, the effects of its decisions, especially the ones resulting of the Extraordinary Appeal nº 574.706. States Sales Tax (ICMS), PIS and COFINS were described, these being of extreme importance for the comprehension of the unconstitutionality of the inclusion of ICMS in the calculation basis of PIS and COFINS as the decision of the Extraordinary Appeal nº 574.706 is analyzed, which had its general repercussion recognized by the Supreme Court.

**Keywords:** ICMS; PIS/COFINS; unconstitutionality; calculation basis; Supreme Court.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
TRF4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
UNESC	Universidade do Extremo Sul Catarinense

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>9</b>
<b>2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS PERTINENTES AO ESTUDO E SUAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS QUE AS VINCULAM</b> .....	<b>12</b>
2.1 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO E SUAS LIMITAÇÕES .....	12
2.2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS RELEVANTES PARA O PRESENTE ESTUDO .....	17
2.3 ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	21
<b>3. O ICMS, PIS E COFINS SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL</b> .....	<b>25</b>
3.1 O ICMS, SUA SINGULARIDADE E CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS.....	25
3.2 PIS E COFINS E SUA FUNÇÃO SOCIAL.....	27
3.3 CÁLCULO DOS TRIBUTOS E SUA CUMULATIVIDADE .....	29
<b>4 O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL E O RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E A POSSIBILIDADE DE MODULAÇÃO</b> .....	<b>37</b>
4.1 O Papel do STF, dos Recursos Extraordinários no Direito Brasileiro E os Efeitos da Decisão Proferida pelo STF .....	37
4.2 A Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo das Contribuições Sociais PIS e COFINS .....	41
4.3 A MODULAÇÃO DOS EFEITOS E A POSSIBILIDADE DA SUA APLICAÇÃO NO PRESENTE CASO.....	45
<b>6 CONCLUSÃO</b> .....	<b>488</b>
REFERÊNCIAS.....	51

## 1 INTRODUÇÃO

Os tributos são parte essencial de uma sociedade, é graças a eles que os Estados têm reserva econômica e podem suprir as necessidades de sua população, podendo ser instituídos pelos municípios, estados, distrito federal ou União, sendo imputados ao cidadão que praticar conduta que seja englobada pela hipótese de incidência de determinado tributo. Existem diversas espécies tributárias, cada uma com seu determinado propósito econômico-social. Ocorre, porém, que pequenas alterações no cálculo de tal instituto jurídico podem facilmente onerar excessivamente o contribuinte, fato este, presente em muitos casos legais.

Tendo isso em vista, entre tantas maneiras existentes de se arrecadar receita contrariando os dispositivos legais, uma das maneiras que mais parece injusta com o cidadão é a cumulação indevida, onde se cobra tributos de forma invisível, de modo que o contribuinte cumpre com seu dever sem ter consciência que o está fazendo e sem que haja verdadeira obrigação. Existem casos, porém, em que essa cobrança 'invisível' é perfeitamente legal, como no caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, onde a contribuição decorrente dele está embutida no valor do produto, havendo apenas discriminação na nota fiscal.

Há anos existe um debate acerca do ICMS compor ou não a base de cálculo das contribuições sociais Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), posto que seu cálculo deve ser feito de acordo com o faturamento, conceito qual, em âmbito tributário, se mostra um tanto nebuloso. Veja-se que, para alguns, o fato do ICMS integrar a própria base de cálculo quando calculadas as referidas contribuições nada mais é que a cobrança regular dos impostos; sem embargo, há entendimentos diversos que defendem a tese de que tal cobrança é indevida, sendo esta injustificadamente repetitiva. A fundamentação para esta segunda teoria varia, podendo ser consubstanciada na hipótese de que o ICMS não compõe o faturamento, destarte não faz parte da base de cálculo do PIS e COFINS, ou, a hipótese adotada na presente monografia, onde será defendida a tese de que a irregularidade da cobrança do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS resta no princípio da não-cumulatividade.

No começo do ano de 2017, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em um Recurso Extraordinário, pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. O presente trabalho buscará analisar a fundamentação da decisão bem como explanará sobre as correntes que a defendem, adotando o entendimento da ocorrência de inconstitucionalidade devido à violação do princípio da não-cumulatividade, de modo a tentar provar que esta corrente se sobreponha às que entendem pela constitucionalidade ou pela violação do princípio da legalidade.

Ocorre, também, que tal decisão poderá incorrer em relevantes efeitos socioeconômicos, posto que, segundo especialistas, a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas bases de cálculo das contribuições mencionadas complementa a arrecadação geral do Fisco em mais de 20 bilhões de reais ao ano (APPY, 2017).

Dessa maneira, a presente monografia objetiva fazer um estudo geral sobre o Direito Tributário nos temas pertinentes à decisão do Recurso Extraordinário 574.706 bem como sua repercussão social procurando comprovar a ocorrência de cumulação ilícita dos tributos. Explanar-se-á sobre o conceito de faturamento, em âmbito tributário, que o fundamenta, por meio de pesquisa qualitativa, iminentemente bibliográfica em que se faz valer do método dedutivo.

No primeiro capítulo, buscar-se-á fazer um breve estudo sobre os tipos tributários e as espécies objeto do presente trabalho a fim de contextualizar a decisão, demonstrando qual a teoria dos tributos adotada no Brasil, qual a função para cada tipo tributário e suas limitações, os princípios tributários que influenciam a decisão aqui debatida diretamente e a função das contribuições como espécie tributária.

No segundo capítulo, objetivar-se-á explanar sobre os tributos relativos ao presente trabalho, sendo eles os Impostos e as Contribuições. Serão demonstradas as peculiaridades do ICMS e suas principais características, igualmente com o PIS e COFINS. Então elaborar-se-á o método para se calcular tributos, com enfoque nas espécies tributárias acima mencionadas, e sobre a definição de faturamento para fins tributários.

Após as análises sobre a matéria, no terceiro capítulo, será feita um estudo sobre a função do Supremo Tribunal Federal no Brasil, assim como uma

análise sobre a decisão do Recurso Extraordinário 574.706, procurando-se evidenciar a fundamentação utilizada na mesma.

Nesse momento se espera poder demonstrar o princípio da não-cumulatividade como tal, do mesmo modo que a possibilidade de modulação dos efeitos objetivando reduzir o impacto econômico da decisão. Impacto este que se refere, também, às previsões de economistas de que existe uma arrecadação excedente superior a 20 bilhões de reais/ano pelo Fisco, sobre o efeito que a declaração de inconstitucionalidade terá na economia brasileira, visto que se estima que, devido ao modo como se efetua o mencionado cálculo, e como essa variação pode implicar em violação constitucional dos direitos do contribuinte, quem vem contribuindo com a arrecadação de valores, possivelmente desmotivados, para o Estado, posto que tal contribuição se mostra, segundo recente julgado do Supremo Tribunal Federal, inconstitucional.

## 2 – ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS PERTINENTES AO ESTUDO E SUAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS QUE AS VINCULAM

O presente estudo tem enfoque na incidência, ou não, de cumulação de tributos ao calcular o valor da contribuição do Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), sendo que este valor já é composto, em parte, pelo valor referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Mas, para que haja total compreensão do presente tema é mister que sejam analisados os conceitos fundamentais de Direito Tributário. Desse modo, o presente trabalho inicia com uma breve explanação sobre o conceito de tributo, a teoria adotada no tocante às espécies tributárias e quais são essas, os princípios tributários pertinentes ao presente estudo e suas características essenciais e relevantes para esta pesquisa.

### 2.1 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO E SUAS LIMITAÇÕES

A República Federativa do Brasil, conforme disposto no próprio nome, adota o princípio republicano, o qual busca efetivar a ideia de que todos são iguais perante a lei, de modo a tentar erradicar a categorização que outrora era feita, entre nobreza e plebe, passando a denominar todos do povo de cidadãos.

Para tal, o estilo republicano procura fazer do Estado *res publica* (coisa pública), o qual deve buscar a máxima *suprema lex esto* (que o bem-estar do povo seja a lei suprema), de modo que possa haver participação popular, o que se dá, dentre outras maneiras, por meio de sufrágio<sup>1</sup> (CARRAZZA. 2013, p. 71).

Contudo, iniciando com uma perspectiva administrativa, é necessário que haja receita para a manutenção da máquina estatal e, portanto, deve haver contribuição obrigatória, pecuniária, por parte dos cidadãos para atingir o bem comum, sendo vedado qualquer tipo de excesso por parte do poder público tributante, posto que sua função é a manutenção da máquina pública, não o enriquecimento deste às custas do cidadão, e, para tal função arrecadatória, instituiu-se o instrumento normativo denominado tributo (CARRAZZA. 2013, p. 76).

---

<sup>1</sup> “Sufrágio é o direito de votar e de ser votado; voto é a forma de exercer o direito ao sufrágio” (DELITTI, 2009).

Tributo, conforme o artigo 3º do Código Tributário Nacional é:

[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Evidencia-se, então, que para que ocorra a caracterização do tributo, é necessário que a prestação seja: 1) *pecuniária*, sendo moeda corrente, como regra<sup>2</sup>; 2) *compulsória*, no sentido de que independe da vontade do contribuinte em assumir o dever objetivo de prestar (débito), que antes, diz respeito à prerrogativa de império<sup>3</sup> que acompanha o sentido interno da soberania do Estado, sendo a compulsoriedade do tributo somente uma forma de exercê-la; 3) *não decorrente de um ato ilícito*, não sendo uma sanção jurídica do tipo penalidade pecuniária e, portanto, não tendo efeito de multa, inclusive em respeito ao princípio da vedação do tributo com efeito de confisco, posto que não é este o objetivo do referido instituto jurídico; 4) *instituída em lei*, em regra ordinária<sup>4</sup>; 5) *mediante atividade administrativa plenamente vinculada*, devido à natureza da capacidade tributária ativa, bem como também as obrigações acessórias da administração, cujos exercícios não são facultativos.

Ao destrinçar o referido artigo, Paulo Barros de Carvalho dispõe:

A menção à norma jurídica que estatui a incidência está contida cláusula “instituída em lei”, firmando o plano abstrato das formulações legislativas. Por outro ângulo, ao explicitar que a prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, com hialina clareza, que haverá de surgir de um evento lícito e, por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese. Finalmente, por três insinuações diretas dá os elementos que integram a obrigação tributária, enquanto laço jurídico que se instala ao ensejo da ocorrência fáctica (2011, p. 56).

<sup>2</sup> Diz-se ‘moeda como regra’ porque, no artigo 156 do CTN, existe uma disposição que permite a dação em pagamento (entrega de bem imóvel para o ente tributante) como forma de extinção do crédito tributário.

<sup>3</sup> Conforme Irene Nohara, atos de império, em Direito Administrativo são: "os atos praticados pela Administração Pública com todas as prerrogativas exorbitantes do direito comum. São impostos de forma unilateral e coercitiva, independentemente de autorização judicial" (2015).

<sup>4</sup> Como regra, usa-se de leis ordinárias (votadas por maioria simples no Congresso Nacional) para a instituição de tributos no Brasil. Isto se dá pelo fato de, se não houver disposição expressa do legislador exigindo outro tipo de lei, entende-se pela aplicabilidade da lei ordinária. Existem, porém, exceções, tais quais exigem que o instrumento utilizado seja lei Complementar (votadas por maioria absoluta no Congresso Nacional) para a criação e alteração de determinados tipos tributários, sejam estes: os Impostos Residuais; Empréstimos Compulsórios; Imposto Sobre Grandes Fortunas; Contribuições Sociais Residuais. É importante ressaltar que, ainda que sendo somente as situações acima mencionadas as quais exigem lei complementar, a lógica jurídica determina que ‘quem pode mais, pode menos’ no sentido de que, mesmo quando a matéria seja de competência de lei ordinária, pode uma lei complementar a versar sobre ela (COELHO, 2012, p. 112).

Explicita-se, então, que tributo é gênero, e, para que ocorra, é necessária a incidência do binômio tributário: por um lado, a chamada 'hipótese de incidência', enquanto previsão geral e abstrata de conduta à qual os diversos fatos específicos e concretos deverão ser subsumidos; por outro, a prática concreta dessa conduta disposta em lei que caracterize a hipótese de incidência, chamado mais apropriadamente de fato gerador (MEDEIROS, 2016). O mencionado binômio tributário corresponde, portanto, ao tratamento científico jurídico-tributário de um problema da linguagem jurídica, ainda que haja entendimento divergente.

Percebe-se, também, como já previamente mencionado, que a função do tributo é a arrecadatória, ou seja, cumpre o propósito da constituição de receita para o ente tributante, de modo a serem usados como instrumento de fiscalidade. Entretanto, o IPI e o ICMS são caracterizados por serem usados como instrumentos de extrafiscalidade, ou seja, são tributos que não visam prioritariamente à arrecadação de renda, mas sim, buscam, principalmente efetuar controle econômico, ou regular a economia nacional (CARRAZZA, 2013. p.110).

Por este motivo que nota-se, em determinados momentos, que o IPI ou o ICMS podem ter significativo aumento ou diminuição, pois a regulação deles busca a ordenação político-econômica. Por esta razão, muitas vezes acaba-se elevando significativamente as alíquotas do IPI de produtos supérfluos para a sociedade como coletividade - onde as classes que a compõem podem perceber tais produtos como prescindíveis (como no caso dos cigarros) -, e reduzindo as mesmas em produtos essenciais para o cidadão (como a alíquota aplicada para medicamentos). No caso do ICMS existem outras formas de efetivar a extrafiscalidade, como alterações nas alíquotas, na base de cálculo, ou até mesmo a criação de incentivos econômicos que se mostrem importantes para a política econômica (CARRAZZA, 2013. p. 110).

Já o ato de tributar, que compete exclusivamente aos entes do ramo do direito público, utiliza-se de exações pecuniárias que podem ser divididas, de acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, em três espécies distintas: 1) Impostos; 2) Taxas; 3) Contribuições de Melhoria (MEDEIROS, 2016).

Todavia, conforme aponta Eduardo Sabbag (2012, p. 33), a doutrina majoritária, bem como o STF, entendem que há cinco formas distintas de tributos (teoria pentapartida ou quinquipartite), caracterizando as Contribuições e

Empréstimos Compulsórios também como espécies tributárias. Há aqueles que afirmam a existência de somente quatro espécies tributárias (teoria tetrapartida ou quadripartite), considerando, neste sentido, a espécie Contribuições de Melhoria como uma subespécie de Contribuição; como também há ainda aqueles que afirmam que existem somente os três tipos tributários trazidos pelo art. 5º do CTN: Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria (teoria tripartida ou tripartite). Para o presente trabalho, adotar-se-á a doutrina majoritária, de modo a considerar Contribuições distintas de Contribuições de Melhoria, de maneira que se possibilite melhor desenvolvimento do tema, posto que as contribuições e suas singularidades são elementos chave para esta monografia.

O imposto, tipo tributário que pode ser federal, estadual, distrital ou municipal, conforme rol taxativo previsto na Constituição Federal (artigos 153, 155 e 156), é denominado tributo contributivo, por não haver vinculação à ação estatal para seu uso. Pode-se dizer, entretanto, que a não vinculação do imposto se dá também em outro sentido: no de não haver, de modo geral, especificidade no tocante ao destino que deve ser dado ao valor arrecadado. Essa sua não afetação não remete, contudo, à sua não retributividade; é, antes, um traço adicional deste tributo enquanto espécie. Percebe-se, também, que o Imposto, por ser tributo, é caracterizado pela compulsoriedade, e, para que haja o surgimento da obrigação tributária, assim como o recolhimento do mesmo, basta a realização do fato gerador por parte do contribuinte (MEDEIROS, 2016; SABBAG. 2012, p. 34).

A taxa, por outro lado, é um tipo tributário retributivo, posto que há vinculação a uma determinada contraprestação estatal. O fato gerador da taxa pode ser tanto pelo exercício regular do poder de polícia do Estado, como por prestação de serviço público específico e divisível. Ao ocorrer o pagamento de uma taxa, tal pagamento se encontra acompanhado da exigência de se estar recebendo ou se haver recebido algo específico em troca, podendo ser uma contraprestação estatal que corresponde ao exercício do poder de polícia ou a prestação específica e divisível de um serviço público cuja utilização seja efetiva ou potencial. Por este motivo as taxas podem ser subdivididas em: Taxa de Polícia e Taxa de Serviço (MEDEIROS, 2016; SABBAG. 2012, p. 37).

Ressalta-se, porém, que há significativa distinção entre taxa e tarifa. A primeira, como já explanado, refere-se a atividade estatal vinculada, enquanto que a

segunda é uma espécie de preço público, sendo arrecadada por empresa que presta serviço público ao Estado, não havendo obrigatoriedade de a Administração Pública fazê-lo (SABBAG. 2012, p. 38).

Já a contribuição de melhoria é um tipo tributário devido após o benefício, pois se trata de uma retribuição ao ente público pela valorização do bem imóvel, quando determinada obra da Administração Pública incide em direta apreciação do bem do contribuinte, sendo constituído pelo binômio: obrigação de pagar e valorização do imóvel (MEDEIROS, 2016).

Nesse âmbito Paulo de Carvalho esclarece:

Convém esclarecer que, se as taxas pressupõem serviços públicos ou o exercício do poder de polícia, as contribuições de melhoria levam em conta a realização de obra pública que, uma vez concretizada, determine a valorização dos imóveis circunvizinhos. A efetivação da obra pública por si só não é suficiente. Impõe-se um fator exógeno que, acrescentado à atuação do Estado, complemente a descrição factual. E a valorização imobiliária nem sempre é corolário da realização de obras públicas. Muitas há que, sobre não acarretarem incremento de valor nos imóveis adjacentes, até colaboram para a diminuição de seu preço de mercado. Por isso, do crescimento valorativo que o imóvel experimente, em razão da obra efetuada pelo Estado, quer o direito positivo brasileiro que seu proprietário colabore com o Erário, pagando a chamada contribuição de melhoria (2011, p. 73).

Entretanto, o enriquecimento ilícito deve ser evitado também quando favorecendo o Erário. Desse modo observa-se que, conforme Eduardo Sabbag (2012, p. 43) dispõe, a Contribuição de Melhoria é proporcional à valorização do bem imóvel proporcionada por obra pública, respeitando, porém, o limite individual e o limite global. O primeiro refere-se à valorização individual de cada imóvel e sua proporção perante o montante que é devido à Administração Pública. Paralelamente, o segundo visa limitar a arrecadação que, de modo geral, supere a despesa total referente à obra pública que deu ensejo à valorização imobiliária percebida individualmente pelos contribuintes; isso na situação em que, hipoteticamente, se fosse arrecadada Contribuição de Melhoria de cada contribuinte que teve seu imóvel valorizado pela mesma obra pública exclusivamente na proporção dessa valorização, se perceberia um superávit no balanço de entradas e saídas orçamentárias, transformando a obra em um efetivo instrumento de arrecadação, momento no qual a Administração Pública estaria incidindo em enriquecimento ilícito.

Frente ao exposto, pode-se entender que a Contribuição de Melhoria é proporcional à valorização do bem imóvel em decorrência de obra pública, mas respeitando a proibição de enriquecimento ilícito, tanto do Erário quanto do Contribuinte, de modo a balizar os limites individual e global.

O Empréstimo Compulsório, por sua vez, é uma espécie tributária que visa arrecadar quando em situação extrema e com caráter de urgência, podendo ser por despesas extraordinárias (referentes à estado de guerra ou calamidade pública) ou investimento público de caráter urgente. O fato gerador deste tipo tributário não é especificado na Constituição Federal, podendo ele ser vinculado ou não. O que diferencia o Empréstimo Compulsório de qualquer outro tipo tributário é a promessa de devolução do valor arrecadado em moeda corrente, daí sua denominação de Empréstimo (PAULSEN, 2014).

Por fim, existem as contribuições, que podem ser consideradas o quinto tipo tributário, mas, por ser o objeto de estudo deste trabalho, serão melhor explanadas posteriormente. É possível, contudo, antecipar em que medida elas diferem das outras espécies supracitadas.

As contribuições são caracterizadas pela exigência de referibilidade, ou seja, para que ocorra a incidência de uma contribuição para determinado contribuinte, deve este fazer parte do grupo beneficiário do tributo, não podendo, porém, ser o contribuinte beneficiário direto da contribuição, diferentemente das contribuições de melhoria, as quais são devidas pelos contribuintes que foram diretamente favorecidos por determinada ação estatal.

## 2.2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS RELEVANTES PARA O PRESENTE ESTUDO

Princípios são indicadores de valores, diferentemente das regras, que se aplicam à casos concretos. Os princípios são consubstanciados na abstração, servindo de referência para o caso concreto (PAULSEN, 2014). Neste momento serão destrinchados os princípios da vedação à bitributação, da não-cumulatividade dos tributos e da capacidade contributiva, devido a relevância direta que eles tem neste estudo. Os primeiros são relacionados aos impedimentos materiais a que o

Fisco se limita, enquanto que o terceiro refere-se à limitação abstrata do Estado quando da instituição dos tributos.

O princípio da capacidade contributiva, corroborado pelo artigo 145, §1º da Constituição Federal, trata de um reforço ao princípio da igualdade de modo geral, e ao princípio da isonomia tributária de forma específica, isso porque o seu objetivo é, dentro da medida do possível, fazer com que o tributo seja proporcional à renda do contribuinte, de maneira que o que mais auferir renda, mais contribui; o que menos auferir renda, menos contribui (OLIVEIRA, 2010).

Capacidade contributiva, portanto, deve ser entendida como a característica pessoal econômica que determina quando e em que medida o seu patrimônio deve ser onerado por tributação. E é por isso que Roque Antonio Carrazza caracteriza o princípio da capacidade contributiva da seguinte maneira:

[...] tem por destinatário imediato o legislador ordinário das pessoas políticas. É ele que deve imprimir, aos impostos que cria *in abstracto*, um caráter pessoal, graduando-os conforme a capacidade econômica dos contribuintes. Com efeito, a hipótese de incidência dos impostos deve descrever fatos que façam presumir que quem os pratica, ou por eles é alcançado, possui capacidade econômica, ou seja, os meios financeiros capazes de absorver o impacto deste tipo de tributo (2013, p. 105).

Percebe-se, no trecho acima, demonstração implícita de respeito ao princípio do não efeito de confisco do tributo, posto que, se não fossem respeitadas as condições socioeconômicas do contribuinte ao momento de tributá-lo estar-se-ia, de certa forma punindo-o, haja vista que estaria impondo-se obrigação desproporcional à capacidade contributiva do mesmo, de modo a descaracterizar a prestação como tributo, de maneira que o mesmo não tenha caráter de sanção.

Um exemplo do princípio da capacidade contributiva é a progressividade das alíquotas de determinados tributos, como o Imposto de Renda (IR), o qual tem sua alíquota progressivamente majorada, quanto maior for o auferimento de renda (OLIVEIRA, 2010).

Na doutrina de Leandro Paulsen, ele dispõe:

São princípios quando indicam valores a serem promovidos, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada caso concreto, conforme suas circunstâncias peculiares. Como exemplos, temos a determinação de que os impostos, sempre que possível, sejam pessoais e graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF) e a vedação à instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art.150, II, da CF). Em face de um princípio, teremos de construir a regra para o caso concreto (2014).

Evidencia-se, nessa breve passagem, que o princípio da capacidade contributiva não só é essencial para a manutenção adequada do Direito Tributário Brasileiro, como ele é quem proporciona a aplicação do princípio da igualdade tributária. Da mesma forma, pode-se analisar que, a pessoalidade e proporcionalidade da valoração dos tributos com relação ao contribuinte, ainda que objetivamente torne díspare a contribuição dos cidadãos, é precisamente esta diferenciação, esta desigualdade formal ou assimetria, que assegura a igualdade em termos materiais.

Percebe-se, dessa maneira, como tais princípios se entrelaçam, e passa-se a explicitar como um ajuda na manutenção do outro e que a complementariedade deles é o que legitima a tributação díspare entre contribuintes.

Paulo de Barros Carvalho se mostra em concordância:

Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento da determinação do que seja a capacidade econômica do contribuinte, prevista no 31 do art. 145 da Carta Magna. Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa e subjetiva à repartição da percussão tributária de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada a realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico. A satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência (2011, p. 216).

Da mesma forma, verifica-se que a cobrança de uma contribuição social não-cumulativa, cuja base de cálculo é composta por outro tributo não caracterizado pela progressividade parece afrontar o princípio da capacidade contributiva, de modo a fazer o contribuinte pagar valor proporcional à tributo cujo fato gerador de uma das espécies tributárias fuge do alcance do contribuinte (OLIVEIRA, 2010).

Na mesma lógica, verifica-se o princípio da não bitributação, o qual é fundamentado pelo próprio pacto federativo. Trata-se da vedação de mais de um ente tributar o mesmo contribuinte pelo mesmo fato gerador, tendo vista que a

capacidade tributária dos entes públicos é distribuída entre eles, havendo rígida repartição de competência, visando respeitar a autonomia dos entes, de modo que cada ente tem a competência de instituir seus tributos nos termos da Constituição Federal, devendo, contudo, sempre respeitar o mencionado princípio, posto que um fato gerador pode ser cobrado somente por um ente federativo. Desse modo evidencia-se que a bitributação vai à contramão do pacto federativo (BARBOSA, 2017).

Demonstra-se a maneira supracitada ser outra forma de limitar o poder de tributar dos entes federados, bem como a capacidade do Fisco cobrar mais do que o relativo ao fato gerador que o impõe. Outrossim, como forma de limitação do poder de tributar, Carrazza dispõe sobre a cumulatividade tributária:

Também acarreta majoração indireta e sem lei de ICMS ou de IPI a proibição de que o montante de imposto recolhido na operação jurídica anterior (ou nas operações jurídicas anteriores) seja corrigido, por ocasião do cálculo do montante de tributo a pagar, na operação jurídica atual (com isto se fere, também, a regra da não cumulatividade). Ilustrando melhor a assertiva, os créditos de ICMS ou de IPI devem ser corrigidos monetariamente quando forem abatidos do montante de imposto a pagar, em cada operação jurídica. Se isto não acontecer, haverá, por via oblíqua, aumento de tributo, sem lei (2013, p. 300).

Igualmente, o princípio constitucional da não-cumulatividade dos tributos, especialmente importante para o presente trabalho, refere-se à proibição do chamado 'efeito cascata', onde determinado bem é tributado e a base de cálculo dos tributos relacionados decorrentes deste inclui o tributo anterior, de modo a onerar o contribuinte mais de uma vez pelo mesmo fato (BERGAMINI, 2008). O problema que se pretende prevenir é o de um tributo estar na origem da própria incidência, ou seja, imputar-se exação tributária em razão da própria exação.

Dessa forma, Paulo de Barros Carvalho explica:

O princípio da não-cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se a concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos dotado, na redação original da Constituição de 1988, apenas para o ICMS, o IPI, os impostos de competência residual e as contribuições sobre novas fontes de custeio da seguridade social (arts. 153, §3º, II, 155, §2º, I, 154, I, e 195, §4º) depois das alterações promovidas pela Emenda n. 4212003, o princípio poderá ser aplicado para determinados setores da economia em relação às contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou o faturamento (art. 195. § 12). Com fundamento nessa disposição

constitucional, as Leis n. 10.63712002 e 10.83312003 instituíram a não-cumulatividade para o PIS e a COFINS, respectivamente (2011, p. 220).

Visualiza-se, assim, que o princípio da não-cumulatividade dos tributos evita a oneração excessiva e injustificada do contribuinte, impedindo, dessa maneira, o efeito cascata.

### 2.3 ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

As contribuições, quinta espécie tributária, são de grande relevância econômico-social, bem como são essenciais para o presente trabalho. Tal importância se dá por serem, de certa forma, um “imposto diferenciado”, onde o que é arrecadado não tem uma contraprestação objetiva (como no caso das taxas), o que assemelha as contribuições aos impostos. Porém, há um retorno para o contribuinte, ainda que indiretamente, pois a arrecadação originária de contribuições deve ser destinada ao grupo que o contribuinte faz parte, característica essa denominada referibilidade.

A capacidade de instituir uma contribuição é da União, conforme o artigo 149, CF e, em suma, contribuições são, nas palavras de Leandro Paulsen:

[...] ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes, de modo que se busca, destes, o seu custeio através de tributo que se denomina de contribuições (2014).

O mesmo autor (PAULSEN, 2014) refere-se à referibilidade, requisito este garantidor que as contribuições não sejam destinadas diretamente ao contribuinte, mas que aquele que for caracterizado como contribuinte faça parte do grupo ao qual a contribuição é destinada. Desse modo o contribuinte não é o beneficiário direto do tributo, mas será favorecido por ele, enquanto que se não compusesse o grupo favorecido, não faria jus a tal, de modo que caracterizaria um tributo não afetado<sup>5</sup>, não sendo este o caso. Assim sendo, não pode o legislador alterar a finalidade da Contribuição. Aqui também não se fala em confusão entre fato gerador e finalidade do tributo.

---

<sup>5</sup> As contribuições podem ser consideradas como tributos afetados à finalidades específicas em decorrência da referibilidade (COELHO, 2012, p. 138).

Ainda que não haja unanimidade sobre a configuração das contribuições sociais como uma espécie particular tributária entre os doutrinadores, é inegável a relevância jurídico-social delas e de suas subcategorias.

Conforme Paulo de Barros:

A conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou de taxas. Excluimos, de indústria, a possibilidade de aparecerem com os caracteres de contribuição de melhoria, posto que esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento com a valorização do imóvel, traço que não só prejudica como até impede seu aproveitamento como forma de exigência e cobrança das contribuições (2011, p. 76).

As contribuições são, como o próprio nome indica, auxílios imputados pela União visando o melhor desenvolvimento de determinadas áreas de efeito social, podendo ser categorizadas em: 1) contribuições sociais; 2) contribuições interventivas; 3) contribuições corporativas ou profissionais. As contribuições sociais podem ser subdivididas em contribuições sociais genéricas e contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social (CARVALHO, 2011).

As contribuições sociais, enquanto subgênero da espécie tributária 'contribuição', não se confundem com as destinadas ao custeio da seguridade social, enquanto tipo específico, visto que as primeiras não se limitam as segundas, podendo ser destinadas a qualquer finalidade, contanto que respeitem o benefício social. Neste subgênero encontra-se o Programa de Integração Social e a COFINS, foco do presente trabalho, tipos de contribuição impostas às empresas, estando submetida não só ao artigo 149 da Constituição Federal, que versa sobre as contribuições de modo geral, como também ao artigo 195 do texto constitucional, que dispõem sobre as formas de financiamento da seguridade social.

Brevemente, explana-se, aqui, sobre as características essenciais do PIS e COFINS, sendo que, oportunamente, o tema será aprofundado. Ambas as contribuições tem sua previsão legal na Constituição Federal. A do Programa de Integração Social está positivado no art. 239, conforme demonstrado abaixo:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo (BRASIL, 1988).

Por outro lado, a previsão da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social encontra-se no artigo 195 do mesmo texto legal:

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

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro (BRASIL, 1988).

Percebe-se, dessa maneira, que ambas as contribuições mencionadas enquadram-se nas contribuições federais especiais. Mais especificamente, são contribuições sociais, ou seja, foram instituídas com o intuito de resguardar direitos básicos dos cidadãos, respeitando os direitos fundamentais constitucionais, de sorte que os empregados beneficiários de tais contribuições encontram-se com mais estabilidade e garantias sociais.

Por este prisma que muitos doutrinadores definem tais contribuições como as que mais caracterizam a República Federativa do Brasil como um Estado Social Democrático de Direito, pois almejam custear a intervenção do Estado na sociedade para a garantia de direitos mínimos do cidadão, levando ao auxílio interpessoal (NETO, 2017).

Ressalta-se, também, que, no artigo 195 supracitado, há disposição na alínea 'a' que define a base de cálculo da COFINS também, como "receita ou faturamento;", diferenciação terminológica esta feita pelo legislador de intrínseca importância para o presente trabalho, pois ensejou muitos debates doutrinários a respeito de semântica, buscando compreender qual entendimento é o adotado pelo Direito Tributário. Futuramente neste trabalho será demonstrada a definição legal, contábil e tributária para o termo.

Já as contribuições de intervenção no domínio econômico<sup>6</sup> (CIDEs), as quais devem respeitar o artigo 170 da Constituição Federal, são reguladas de acordo com a necessidade econômico-social de determinada região em determinado

---

<sup>6</sup> Domínio econômico pode ter entendimento amplo, pois não abrange somente as atividades negociais, como, também, a ação estatal, o que leva a essencialidade da determinação de parâmetros para a compreensão do tema (CARRAZZA, 2013, p. 627).

momento no tempo, sendo de competência exclusiva da União e podendo cessar quando atingido o objetivo (PAULSEN, 2014).

Por fim, as contribuições corporativas ou profissionais, são voltadas aos grupos profissionais específicos, devendo, também respeitar o artigo 149 da Constituição, e, dentre essas espécies de contribuição, encontram-se as contribuições para conselhos fiscais e contribuições sindicais (PAULSEN, 2014).

Essas contribuições são destinadas às entidades, seja pessoa jurídica de direito privado ou público, que fiscalizam e regulamentam o exercício da atividade. Por se tratar de contribuição, existe a exigência de referibilidade, de sorte que o sujeito passivo desta contribuição deverá ser, obrigatoriamente, integrante da classe trabalhista que se beneficia, sendo vedada a cobrança de contribuições corporativas de terceiros alheios à atividade (CARRAZZA, 2013, p. 689).

Para que haja regularmente qualquer das subdivisões deste tipo tributário, é necessária a ocorrência do binômio: contribuição dirigida à sociedade como um todo, e não somente ao indivíduo e o contribuinte receber eventual benefício. Em outras palavras, as contribuições são caracterizadas por não haver direcionamento objetivo, onde um indivíduo específico é beneficiário, mas sim o grupo a que pertence (PAULINO, 2010).

Foi esta, então, uma breve explanação sobre os tributos, a teoria a eles aplicada, as espécies existentes no Direito brasileiro, bem como os princípios que os vinculam e que se mostram pertinentes para o presente estudo de caso e as contribuições, analisando suas espécies e requisitos. Desta forma, se passa a compreender a definição de tributo e sua finalidade, seja ela arrecadatória ou reguladora da economia, como no caso do ICMS, assim como os tipos tributários, evidenciando-se os impostos, as contribuições, os princípios da não cumulatividade e da capacidade contributiva.

### 3 O ICMS, PIS E COFINS SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Conforme previamente mencionado, o presente trabalho tem enfoque em duas espécies tributárias específicas, os Impostos e Contribuições, sendo que ambas já foram introdutoriamente explanadas no capítulo anterior visando contextualização.

Já no presente capítulo, adentrar-se-á nas especificidades do Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços (ICMS), bem como nas contribuições sociais objeto do presente estudo: Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Ademais, explanar-se-á sobre como o entendimento jurisprudencial referente a sua aplicabilidade conjunta, a maneira em que é efetuado o cálculo tributário e como se determina a base de cálculo de uma espécie tributária.

#### 3.1 O ICMS, SUA SINGULARIDADE E CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS

Conforme já estudado, o Imposto sobre Mercadorias e Serviços, por se enquadrar no tipo tributário de imposto, integra o rol de tributos não afetados, juntamente com o IPI, para exemplificar. Também como já comentado oportunamente, o ICMS não compõe o rol de tributos para composição de receita.

Embora o ICMS represente a maior fonte das receitas de impostos do Estado, refletindo sua matriz predominante fiscal, ele assume característica predominantemente extrafiscal, de modo a permitir a regulação econômica da Administração Pública, ainda que seja imposto estadual, servindo como gatilho econômico de maneira a poder, por meio de decreto, aumentar ou diminuir sua alíquota, possibilitando assim uma maior flexibilidade para poder atender o seu fim.

Observa-se, na instituição ICMS, respeito ao princípio da “lealdade federativa”<sup>7</sup> sendo que, por ser um imposto com função extrafiscal e, por esta razão,

---

<sup>7</sup> Princípio da lealdade federativa, segundo Roque Antonio Carrazza, refere-se intrinsecamente ao princípio republicano, pois objetiva a convivência harmoniosa entre os entes federativos de modo a manter o *status* de república e a possibilidade de permitir a um ente federado que se ponha em posição vantajosa perante os outros entes é abominada pelo princípio (2013, p. 165).

ter maior maleabilidade para a alteração de suas alíquotas a instituição deste é mister para a manutenção do estado republicano.

Percebe-se ainda, que, de modo excepcional, trata-se do único imposto cuja instituição, por parte do legislativo estadual, não é facultativa, caso contrário enfrentar-se-ia um estado de 'guerra fiscal', onde cada estado ou o distrito federal que decidisse pela não instauração dele se encontraria em injusta vantagem perante os outros entes federados, os quais, para sobreviver em meio à guerra fiscal cessariam a instituição dele, de modo a dar fim à eficácia extrafiscal do mesmo. (CARRAZZA, p. 165)

Passa-se, então, a uma análise do que difere os ICMS dos outros impostos, inicialmente por sua incidência:

O ICMS é um imposto que incide sobre a) circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (excluídos os municipais sujeitos ao ISS e os internacionais, imunes e isentos); c) prestação de serviços de comunicação (COELHO, 2012, p. 482).

Entende-se por circulação de mercadorias o transporte das que movimentam a economia, como, por exemplo, a venda de produtos, conquanto o mero transporte físico de mercadoria para outro estabelecimento do mesmo titular não configura fato gerador do ICMS, conforme a súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 1996). A circulação de mercadorias que enseja a incidência do ICMS é a circulação jurídica, ou seja, a que resulta de um negócio jurídico de compra e venda com a troca de titularidade do bem.

Já por prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal entende-se como fato gerador o trânsito por meio de atividade econômica, como ônibus de turismo, de modo a não violar o princípio constitucional da Liberdade de Tráfego de Bens ou Pessoas.<sup>8</sup>

Com relação às prestações de serviços de comunicação, tem-se como base de cálculo o próprio valor do serviço de comunicação prestado, por se tratar de prestação onerosa, por qualquer meio que seja (BRASIL, 1996).

As referidas atribuições do ICMS relativas ao seu status de tributo extrafiscal, diz respeito ao objetivo do mesmo não onerar a produção ou a

---

<sup>8</sup> O princípio da liberdade do tráfego de bens ou pessoas trata da limitação constitucional imposta ao ente tributante de cobrar a mera ultrapassagem de limites e divisas, posto que a tributação do mero tráfego estaria por ferir o direito de ir e vir (CARRAZZA, 2013, p. 633).

comercialização, mas sim o consumo, de maneira que não venha a se tornar um tributo arrecadatório para o ente tributante, mas sim um regulador econômico (COELHO, 2012, p. 492).

Da mesma maneira percebe-se uma maior preocupação com a manutenção do princípio da capacidade tributária ao se vislumbrar o princípio da seletividade, o qual exige atenção à essencialidade do produto ou serviço. O princípio da seletividade trata de uma observância do objeto da tributação de modo a adequá-la. Em outras palavras, a partir deste princípio busca-se tributar proporcionalmente à essencialidade do produto, essencialidade esta que nada tem a ver com o valor do produto, mas sim com a necessidade do mesmo. Em alguns casos, como no IPI, é imperativa a variação de acordo com a essencialidade, caso contrário incidirá em inconstitucionalidade. Conquanto o ICMS tem autorização constitucional, conforme art. 155, §2º, III, para se fazer valer da seletividade (PAULSEN, 2014), entretanto, o ICMS é um tributo taxativamente não-cumulativo, conforme disposto na Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, II, onde dispõe que o ICMS será:

[...] não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (BRASIL, 1988).

Já a sua aplicação nem sempre parece respeitar tal disposição, sendo que ele é o que se denomina de “imposto cobrado por dentro”, ou “imposto invisível”, porque ele acaba, por muitas vezes, compondo a própria base de cálculo, cobrança esta que motivou o presente trabalho (HARADA, 2013).

Pode-se concluir, assim, que o ICMS é um imposto extrafiscal com função socioeconômica, visto que tem função reguladora, de instauração obrigatória e com possibilidade de variação das alíquotas conforme a essencialidade do bem a ser tributado.

### 3.2 PIS E COFINS E SUA FUNÇÃO SOCIAL

As contribuições COFINS e PIS foram instituídas com o advento da Constituição Federal de 1988, em decorrência do artigo 195, que originou a Lei

Complementar nº 70/91 e pela Lei Complementar nº 7/70, respectivamente. Originalmente tais contribuições sociais não eram abarcadas pelo princípio da não-cumulatividade, posto que tal ressalva surgiu em decorrência de legislação infraconstitucional (Leis nº 9.718/98 e 10.833/03), com a qual se passou-se a adotar de um sistema que exige o abatimento dos "créditos apropriados em razão das despesas e aquisições de bens e serviços relacionadas ao artigo 3º de ambas as leis" (BERGAMINI, 2008).

De início, pode-se afirmar que a Constituição Federal conferiu à União, por meio do seu artigo 149, a capacidade de instituir contribuições sociais, contanto que respeite o disposto no seu artigo 195. Dessa maneira houve a instituição constitucional da COFINS e PIS.

A União exerceu tal competência para instaurar a COFINS, por meio da lei complementar nº 70/91 e, com relação ao PIS, a Lei Maior já trouxe em seu artigo 239 a recepção da lei complementar 7/70, a qual instituiu o PIS. Todavia, em decorrência das leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ambas as contribuições tiveram seus regimes de apuração alterados, de modo a passarem a ser não-cumulativas e terem suas alíquotas majoradas: 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS. Observa-se, nas mencionadas leis, que elas possuem conteúdo idêntico, exceto pelo *caput* e que na primeira o inciso a ser mencionado é o VII enquanto na segunda é o VI (BERGAMINI, 2008):

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

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996 (BRASIL, 2002).

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (BRASIL, 2003).

Conforme Adolpho Bergamini, o cálculo relativo a não-cumulação do PIS e COFINS se dá pelo método subtrativo indireto, onde explica que:

Afinal, a tomada do crédito que será utilizado ao abatimento do débito não se verifica a carga fiscal relativa ao PIS/COFINS da etapa anterior (tal como

ocorre com o IPI e o ICMS, onde se aplica o método imposto contra imposto, isto é, o imposto destacado na nota fiscal de aquisição será utilizado no abatimento do imposto devido na saída de mercadorias/produtos), mas sim o resultado da aplicação da alíquota de 9,25% sobre o montante de certas despesas e aquisições, que será confrontado com o resultado da aplicação da alíquota de 9,25% (ou outra alíquota a que o contribuinte estiver sujeito) sobre o faturamento do contribuinte (2008).

Evidencia-se, assim, claramente a impossibilidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições, sendo que tal conduta é explicitamente vedada por lei, o que serve de vital fundamento para o presente trabalho, todavia será feita uma análise mais elaborada neste tocante oportunamente nesta monografia. Conforme o sítio online criado pela Caixa Econômica Federal, o Programa de Integração Social e a Contribuição de Financiamento da Seguridade Social são contribuições sociais federais cuja função é o financiamento do seguro-desemprego, abono aos trabalhadores que recebem até 2 salários mínimos mensais e financiamento da seguridade social, refere-se à aposentadoria. O responsável pela arrecadação das referidas contribuições é o empregador, e, à luz destas contribuições, o trabalhador que cumprir os requisitos dos programas adequadamente tem mais segurança econômica.

Percebe-se, assim, que ambas as contribuições sociais aqui referidas são de competência legislativa da União devido ao seu tipo tributário, onde buscam assegurar os direitos individuais dos beneficiários por meio das contribuições prestadas pelos empregadores.

### 3.3 CÁLCULO DOS TRIBUTOS E SUA CUMULATIVIDADE

Os tributos, por respeitarem os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, não possuem valores predeterminados sem que haja uma metódica análise das características individuais do contribuinte e, para tal, é necessário que se efetue o cálculo da forma estabelecida no Código Tributário Nacional:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (BRASIL, 1966).

Percebe-se, assim, que é de suma importância o conhecimento dos termos “alíquota” e “base de cálculo” para o presente trabalho. Onde o primeiro pode se referir à porcentagem a ser aplicada para a cobrança de determinado tributo, ‘ad valorem’, ou, também pode se referir a uma quantia determinada, relativa à unidade de medida específica característica do produto, não por um percentual, a alíquota específica (JÚNIOR, 2007). O segundo elemento do binômio refere-se à base de onde será aplicada a alíquota. Em outras palavras, a base de cálculo é o valor total do fato gerador e a alíquota é a porcentagem a incidir sobre o produto, o qual se caracterizará como tributo. Passa-se a perceber também que a constituição do crédito tributário – no lançamento – é uma atividade administrativa, decorrente da capacidade tributária ativa, a qual é delegável. Diferentemente, tem-se a competência tributária exercida mediante atos legislativos; podendo ser exercida somente pelo ente tributante enquanto poder legislativo.

Basicamente, o cálculo dos impostos é feito de acordo com a sua alíquota proporcionalmente à base de cálculo, conforme o artigo 44 do CTN, no caso do Imposto de Renda, onde “a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”. Exemplificando-se: “A” auferir renda de R\$ 2.500,00 mensais, de modo que já pratica o fato gerador do Imposto de Renda (auferir renda). A alíquota do IR é progressiva, tendo alterações dependendo do valor da renda, podendo ser de isento a 27,5% da renda. No referido exemplo, “A” tem sua alíquota de 1,79%, conseqüentemente tendo que contribuir com R\$ 44,70 para o IR, conforme disposto a seguir:

## Imagem 1

3. Base de cálculo (1 - 2.5)			2.500,00
4. Imposto			44,70
<b>Demonstrativo da Apuração do Imposto</b>			
Faixa da Base de Cálculo		Alíquota	Valor do Imposto
1ª Faixa	1.903,98	Isento	0,00
2ª Faixa	596,02	7,5%	44,70
3ª Faixa	0,00	15,0%	0,00
4ª Faixa	0,00	22,5%	0,00
5ª Faixa	0,00	27,5%	0,00
<b>Total</b>	<b>2.500,00</b>	---	<b>44,70</b>
5. Alíquota efetiva - % <b>1,79</b> Percentual do imposto sobre os rendimentos tributáveis.			
Senhor contribuinte, apesar do seu rendimento estar na faixa de <b>7,50%</b> , sua alíquota efetiva é de <b>1,79%</b>			

Disponível

em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/aplicacoes/atrho/simulador/simulador.asp?tipoSimulador=M>>

Demonstra-se na imagem acima que, ainda em respeito aos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade, a renda auferida pelo contribuinte o enquadrará em uma das cinco faixas demonstradas, porém, ainda dentro delas há a preocupação em proporcionalizar os valores, veja-se que o contribuinte do exemplo se encaixa na segunda faixa, onde o valor máximo da alíquota de contribuição é de 7,5%; entretanto, a renda por ele auferida não é a relativa ao teto da segunda faixa, de modo que a alíquota efetiva a ele aplicada é inferior, respeitando a renda efetiva do mesmo.

Conquanto, se “B” auferir renda de R\$ 10.000,00, sua alíquota efetiva para o IR será de 18,81%, incidindo no valor de R\$ 1.880,64 de contribuição tributária, conforme demonstrado na Imagem 2:

## Imagem 2

3. Base de cálculo (1 - 2.5)			10.000,00
4. Imposto			1.880,64
Demonstrativo da Apuração do Imposto			
Faixa da Base de Cálculo		Alíquota	Valor do Imposto
1ª Faixa	1.903,98	Isento	0,00
2ª Faixa	922,67	7,5%	69,20
3ª Faixa	924,40	15,0%	138,66
4ª Faixa	913,63	22,5%	205,57
5ª Faixa	5.335,32	27,5%	1.467,21
Total	10.000,00	---	1.880,64
5. Alíquota efetiva - % <b>18,81</b> Percentual do imposto sobre os rendimentos tributáveis.			
Senhor contribuinte, apesar do seu rendimento estar na faixa de <b>27,50%</b> , sua alíquota efetiva é de <b>18,81%</b>			

Disponível

em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/aplicacoes/atrgo/simulador/simulador.asp?tipoSimulador=M>>

Convém apontar que nos mencionados exemplos não foram consideradas as possibilidades de isenções e imunidades tributárias, tampouco a possibilidade de haver deduções dos impostos, posto que não é este o enfoque do presente estudo. Este visa, neste capítulo, explicar sobre como é feito o cálculo dos tributos pertinentes.

Entretanto, pode-se entender que o binômio base de cálculo/alíquota não basta para que se efetue o cálculo, sendo que, em alguns casos o “aspecto quantitativo da consequência endonormativa” não se limita a esse binômio, enquanto que, outras vezes, o binômio é suficiente para atingir o principal objetivo da tributação: o “pagamento e a quitação” (COÊLHO, 2012, p. 389).

Isso se dá porque, em âmbito de cálculo tributário, há muito além de simples base de cálculo e alíquota, sendo que há possibilidade de adições, deduções, isenções, imunidades, entre outros tantos fatores que alteram o resultado do cálculo do tributo. Desse modo, passa-se a evidenciar que, para que se possa compreender adequadamente o modo a ser efetuado o cálculo tributário, mais do

que saber a base de cálculo e alíquotas, é imprescindível saber o débito do sujeito passivo, para que se possa efetuar o devido lançamento (COÊLHO, 2012, p. 389).

Contrariamente ao regulamentado nas leis regulamentadoras destas contribuições, percebe-se cumulatividade ao analisar o cálculo do PIS e COFINS, conforme o disposto no site da Caixa Econômica Federal, onde o valor é obtido pela multiplicação dos valores de crédito e de débito da empresa pela alíquota, e pela diferença dos valores resultantes. Exemplo: Empresa “X” (pessoa jurídica de direito privado ou equiparada) tem sua receita bruta de R\$ 1.000.000,00, sendo que dentro deste valor R\$ 450.000,00 foram em débitos da empresa e os outros R\$ 550.000,00 foram em créditos. Multiplica-se R\$ 550.000,00 por 1,65% (alíquota do PIS), o que resulta em R\$ 9.075,00 e R\$ 450.000,00 por 1,65% que resulta em R\$ 7.425,00. Passa-se então para a subtração dos valores 9.075,00 por 7.425,00, chegando-se ao resultado de R\$ 1.650,00, valor este referente à contribuição do PIS. Já para o cálculo da COFINS utiliza-se o mesmo processo, porém a alíquota é 7,60% (PIS COFINS, 2017).

Dessa maneira, percebe-se que o valor obtido para a contribuição do PIS e COFINS não considera que no valor atribuído à “créditos”, encontram-se também os tributos que são calculados ‘por dentro’, como o ICMS, por se dar de maneira invisível, posto que não há, para o contribuinte, clareza no valor real do produto ou serviço antes e depois da incidência tributária e, em decorrência de tal nebulosidade, os cálculos de outros tipos tributários decorrentes do determinado produto ou serviço onde ocorreu a tributação interna são afetados quase que imperceptivelmente, pois o valor do ICMS passa a constituir sua própria base de cálculo (HARADA, 2013).

Observa-se, então, que a inobservância do princípio da não-cumulatividade dos tributos acima mencionados acarreta em uma onerosidade não só excessiva quanto descabida, posto que deve haver a compensação dos tributos quando do cálculo. Dessa maneira passa-se a perceber um enriquecimento ilícito do Fisco quando não é realizada a compensação dos valores dos tributos sobre tributos, afrontando o princípio da não-cumulatividade bem como o da vedação do enriquecimento ilícito.

### **3.3.1 A Distinção de Receita Bruta, Líquida e Faturamento**

Conforme demonstrado nos itens anteriores, parte essencial do presente estudo é a compreensão da maneira em que se efetua o cálculo dos tributos. No item 3.3 elaborou-se sobre os parâmetros para a realização do cálculo; porém, com relação ao PIS e COFINS, a base de cálculo a que o artigos das leis regulamentadoras de tais contribuições se referem é o faturamento, de maneira que, visando à compreensão da problemática aqui tratada, é vital que se conheça o termo em linguagem jurídica e jurídico-tributária.

Em termos gerais receita bruta, líquida e faturamento são considerados sinônimos, porém, em âmbito jurídico-tributário há significativa distinção entre os termos, ainda que, conforme disposto no artigo de Leonetti, Aguiar e Garcia (2017, p. 63), a própria Ministra Cármen Lúcia apontou a falta de expressa definição constitucional para o termo [faturamento] para que se possa apurar adequadamente a base de cálculo das contribuições, sendo esta distinção de importância mister para o presente trabalho

Inicialmente, far-se-á uma análise do preciso exemplo de Carrazza:

Admitamos que duas pessoas têm exatamente os mesmos rendimentos brutos. A primeira, porém, é solteira, não tem dependentes e goza de boa saúde. Já, a outra, casada, tem filhos em idade escolar e, ainda por cima, despende grandes quantias com o tratamento de saúde do cônjuge. Se a lei não permitir que esta última deduza do imposto de renda a pagar todos estes gastos, o imposto passará a *ser sobre rendimentos*, ferindo, assim, o *princípio da capacidade contributiva* (2013, p. 140).

Vislumbra-se, no exemplo citado, clara distinção entre receita bruta e receita líquida, qual seja: o primeiro trata de todo o produto – o valor bruto – auferido por um agente econômico pelas suas vendas, sem considerar as despesas necessárias ou supérfluas; o que é levado em consideração é tudo aquilo que ingressa no patrimônio. Já o segundo trata exatamente daquilo desconsiderado no primeiro com o desconto das despesas necessárias pelo mesmo indivíduo, ou seja, um contribuinte que auferir renda X e tem Y como despesas necessárias, obterá X como sua receita bruta, conquanto X – Y como receita líquida.

Todavia, existem diversas variações ao sentido atribuído aos termos aqui mencionados, sendo relevante para o presente estudo somente a definição tributária. Dessa maneira, entende-se por receita líquida, nos termos do artigo 12 do Decreto-Lei nº 1598, a receita bruta diminuída de: devoluções e vendas canceladas; descontos concedidos incondicionalmente; tributos sobre ela incidentes; valores

decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, das operações vinculadas à receita bruta.

Visualiza-se nessa definição a preocupação que o legislador teve ao enumerar todas as condutas que conferem à receita bruta possibilidade de desconto/compensação, sendo este um rol taxativo. Isso se deu em decorrência da preocupação de haver interpretações no sentido de considerar outros tipos de despesas como integrantes do rol das que se exclui da receita bruta, o que levaria a grande instabilidade jurídica, de modo que não haveria clareza sobre o que compõe, ou não, a receita líquida.

Verifica-se, na Lei 10.637/02 a definição do faturamento à que as leis do PIS e COFINS se referem como “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no *caput* e no § 1º.” (BRASIL, 2003), e no §1º dispõe:

Para efeito do disposto neste artigo, o **total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica** com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (BRASIL, 2003, grifo nosso).

Neste conforme, pode-se dizer que faturamento, por ser o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, se traduz em receita bruta, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei 1.598.

Contudo, a seguinte decisão do STF explana sobre os conceitos de faturamento e como o conceito supracitado o é assim considerado no âmbito contábil, mas não em âmbito tributário:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. [...]V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, **receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de**

**elemento novo e positivo, sem reservas ou condições** (BRASIL, 2013, grifo nosso).

Desse modo fica possível afirmar que faturamento, no que diz respeito às bases de cálculo do PIS e COFINS, é definido pela receita bruta no prisma constitucional-tributário, qual seja todo novo ingresso financeiro no patrimônio do contribuinte, sem reservas.

Confere-se, então, que no tocante à tributação não se deve utilizar receita como base de cálculo, pelo fato do termo “receita”<sup>9</sup> em cunho contábil não ser o mesmo trazido na Lei Maior, mas sim em direito tributário, o que se refere à receita bruta, no caso do PIS e COFINS, ou todos os valores arrecadados deduzidos do disposto no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1598, no caso do Imposto de Renda, por exemplo. E, como anteriormente explanado, faturamento refere-se ao total das receitas auferidas, não se enquadrando exatamente em receita líquida ou bruta.

Vislumbra-se, assim, uma divergência com relação à interpretação de receita que deve ser usada e a que de fato é utilizada, sendo que, pela similaridade, por vezes utiliza-se da definição de receita líquida como se fora a adequada para este cálculo, de modo contrário ao entendimento aqui apresentado, no que se entende que receita bruta seria a melhor interpretação ao termo.

---

<sup>9</sup> Receita, em termos contábeis, conforme Hamilton Luiz Favero, refere-se à “entrada de recursos para a entidade, decorrentes de transações” (2006, p. 39).

## **4 O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL E O RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706**

Observado o disposto nos capítulos anteriores, com fundamentos essenciais para a compreensão do Recurso Extraordinário 574.706 e seus efeitos, passa-se à análise da função do Supremo Tribunal Federal no Estado brasileiro e sua forma de controle, bem como o entendimento que se tem no presente estudo sobre a fundamentação da inconstitucionalidade decretada pelo Tribunal e o porquê de não se adotar entendimento divergente.

Buscar-se-á demonstrar, também, a motivação da repercussão geral para o aceite dos Recursos Extraordinários e a responsabilidade que o Tribunal Constitucional Brasileiro tem ao considerar a possibilidade de modulação dos efeitos para minimizar o prejuízo político-social que a decisão proferida poderá acarretar.

### **4.1 O PAPEL DO STF, DOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS DO DIREITO BRASILEIRO E OS EFEITOS DA DECISÃO PROFERIDA PELO STF**

O Supremo Tribunal Federal é, no Brasil, o órgão competente para julgar questões constitucionais em última instância, tendo sua competência disposta no artigo 102 da Constituição Federal, e por esta razão se lhe atribui o título de Tribunal Constitucional Brasileiro. No presente estudo, o enfoque é na decisão do Recurso Extraordinário 574.706. Nesse tocante vislumbra-se que o debate está em torno de questões constitucionais, de modo a restar ao referido Tribunal a competência para julgar o recurso, por razões que ainda serão mais elaboradas.

Nas palavras de Luís Roberto Barroso sobre o STF:

O que cabe destacar aqui é que a Corte desempenha, claramente, dois papéis distintos e aparentemente contrapostos. O primeiro papel é apelidado, na teoria constitucional, de contramajoritário: em nome da Constituição, da proteção das regras do jogo democrático e dos direitos fundamentais, cabe a ela a atribuição de declarar a inconstitucionalidade de leis (i.e., de decisões majoritárias tomadas pelo Congresso) e de atos do Poder Executivo (cujo chefe foi eleito pela maioria absoluta dos cidadãos). Vale dizer: agentes públicos não eleitos, como juízes e Ministros do STF, podem sobrepor a sua razão à dos tradicionais representantes da política majoritária. Daí o termo contramajoritário. O segundo papel, menos debatido na teoria constitucional pode ser referido como representativo. Trata-se, como o nome sugere, do atendimento, pelo Tribunal, de demandas sociais e de anseios políticos que não foram satisfeitos a tempo e a hora pelo Congresso Nacional (2015, p. 476).

Confere-se, então, ao Supremo Tribunal Federal, o poder de guardião da Constituição Federal, de modo a julgar aquilo que possa ferir o que nela estiver positivado, bem como também se atribui a função social ao tribunal em epígrafe, de modo que as questões pertinentes que a ele chegarem possam ser julgadas com consciência social, colocando-se no papel do legislador quando este for inexitoso a respeito dos anseios político-sociais.

No tocante à primeira função do STF disposta por Barroso verifica-se o julgado do RE 574706, o qual será mais elaborado neste capítulo, podendo-se, porém, antecipar tratar-se de apontamento referente à inconstitucionalidade material da questão. Já com relação à segunda função atribuída ao Tribunal por Barroso, tem-se como exemplo a decisão proferida pelo Supremo já citado no presente estudo, no tópico 3.3.1, página 30, onde parte da decisão foi destinada ao esclarecimento da definição de faturamento em direito Tributário e o sentido que deve ser adotado, ainda que contrário à definição de receita dada em outras matérias, ponto este em que o legislador não foi claro o bastante; por isso levou o Supremo Tribunal Federal a agir na função de representante do povo, por se tratar de questão relevante para o contribuinte.

Outrossim, cabe ao STF julgar matéria constitucional, sendo então dele a competência para julgar as ações de controle de constitucionalidade, independentemente de qual categoria se aplique, como no caso dos recursos extraordinários. Observa-se, a seguir, nos termos do artigo 102 da Constituição Federal, a competência do Tribunal para julgar tais formas recursais:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:[...]

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; [...]

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.

d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal. [...]

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros (BRASIL, 1988).

Pode-se dizer, dessa maneira, que o recurso extraordinário não visa tutelar um direito individual em favor do recorrente, mas sim, em decorrência até da repercussão geral, acaba por se tornar uma ferramenta para o controle de constitucionalidade. Ressalta-se, porém, que a utilização deste recurso é para casos excepcionais, pois pressupõe ou prerrogativa de função, onde a instância superior é a única competente para julgar determinado indivíduo devido a sua função pública; ou o esgotamento de todas as outras vias recursais (MARTINEZ, 2015).

Tendo em vista os requisitos de admissibilidade de um Recurso Extraordinário, quais sejam: 1) contrariar norma constitucional (o qual pode se referir à leis ou atos normativos federais ou estaduais); 2) esgotamento das vias recursais (deve o recorrente ter tentado provar a inconstitucionalidade do que se debate pelo controle difuso antes de ingressar com o Recurso Extraordinário); 3) prequestionamento da questão constitucional (deve haver debate anterior sobre a questão trazida no recurso); 4) repercussão geral da matéria constitucional debatida no recurso (a matéria discutida deve apresentar grande relevância jurídico-social) (MARTINEZ, 2015), pode-se passar a uma análise da ementa do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que fundamentou o Recurso Extraordinário 574.706:

**EMENTA:** TRIBUTÁRIO - ICMS - INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS. O ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS (TRF4, AMS 2006.70.00.030559-9, SEGUNDA TURMA, Relator para Acórdão ANTONIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA, D.E. 05/09/2007).

Ao analisar a ementa, a relevância social e constitucional fica evidente ao tratar de base de cálculo e contribuições sociais. Ambas são matérias constitucionais e a forma como se efetua o cálculo tem efeito direto sobre o contribuinte; repara-se, também, que houve o esgotamento das vias recursais e prequestionamento por este se tratar de mandado de segurança interposto no TRF4. Já quanto à repercussão geral ocorre que, ao tempo do recurso, vigência do Código de Processo Civil de 1973, o então artigo 543-B (atual artigo 1.036) dispunha sobre a repetição de recursos em instância inferior sobre idêntica causa a análise de repercussão geral deve ser feita nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

Passa-se, então, a uma análise do acórdão proferido e os efeitos da decisão do RE 574.706:

**ACÓRDÃO:** Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, vencida a Relatora, dar provimento à apelação e à remessa oficial nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado (BRASIL, 2017).

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região teve o entendimento que o ICMS compõe a base de cálculo do PIS e COFINS a fundamento da súmula nº 94 do STJ, a qual dispõe que: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.", e o referido tribunal entendeu pela aplicação da mesma súmula ao COFINS por analogia.

Entretanto, ao ser a matéria levada ao STF, houve entendimento díspare, de maneira que, em pleno, a maioria dos ministros do tribunal teve o entendimento que há inconstitucionalidade na inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS.

Analisa-se aqui, porém, os efeitos que tal decisão poderá acarretar no ordenamento jurídico brasileiro, pois, conquanto o valor arrecadado pelo Fisco com o ICMS compondo a base de cálculo do PIS e COFINS incide em um superfaturamento do tributo, justamente por estar arrecadando o valor do tributo sobre o próprio tributo, conforme explicado anteriormente, ocorre também que a exclusão do ICMS do referido cálculo pode acarretar em uma reforma tributária.

Conforme explanado por Gilmar Mendes no Pleno, nas palavras de Leonetti, Aguiar e Garcia:

[...] fez questão de registrar que o STF ao julgar o RE 574.706 em favor dos contribuintes, estaria realizando verdadeira reforma tributária pela via judicial. Disse que naquele caso o Tribunal não estaria discutindo COFINS, ou o conceito de faturamento, mas promovendo profundas alterações no Sistema Tributário Nacional, sem o compromisso de torna-lo mais simples (2017, p. 65).

A reforma tributária pelo sistema judiciário acima mencionada diz respeito à alteração da forma de se efetuar o cálculo tributário em decorrência do Recurso Extraordinário aqui mencionado, de modo que se teme que o entendimento adotado pelo STF possa ser aplicado para outros impostos nos Tribunais infraconstitucionais após esta decisão, de modo que o PIS e COFINS passarão a ter sua base de cálculo, efetivamente, o lucro, de modo a se chocar com a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Receia-se, talvez ainda mais profundamente, a possibilidade de que a presente decisão possibilite os Tribunais passarem a usá-la como analogia para fundamentar a exclusão do ICMS de quaisquer outras espécies tributárias que o tem compondo a base de cálculo, o que poderia levar ao entendimento de que não só o ICMS deveria ser excluído, mas talvez outras espécies tributárias.

Igualmente, remete-se ao conceito de faturamento visando à compreensão do posicionamento favorável à inclusão do ICMS na base de cálculo, conforme voto Gilmar Mendes durante o Pleno do Recurso Extraordinário objeto do presente estudo, onde afirma que o faturamento difere de lucro, sendo que o primeiro se refere à receita líquida nos termos da lei (interpretação majoritária), conquanto o segundo se refere ao ativo subtraído pelo negativo da empresa e, ao excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, é pertinente presumir a exclusão de outros ônus das empresas para a realização do cálculo, entre eles outros tributos, até mesmo as folhas de pagamento, de modo que o que se estaria tributando o lucro e não o faturamento.

Percebe-se, destarte, a relevância que a questão tem para o ordenamento jurídico tributário, independentemente de qual corrente se adotar: por um lado tem-se um entendimento que se mostra onerar injustificadamente o contribuinte, onde a solução apresentada parece dar início a uma reforma tributária não planejada que poderá acabar por prejudicar ainda mais o contribuinte, posto que acabará por incidir, não somente sobre o ICMS, mas sobre os outros tributos também. Por outro lado tem-se um segmento que entende pela constitucionalidade da cobrança, porém o contribuinte permanece limitado no tocante ao contínuo pagamento de tributo sobre tributo, tendo sua alíquota majorada sem fato gerador que o justifique.

#### 4.2 A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PIS E COFINS

Após criterioso estudo sobre os tipos tributários essenciais para este estudo, evidenciou-se que a inclusão do ICMS na base de cálculo do Programa de Integração Social e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ocorre em inconstitucionalidade, fundamentada, no entendimento adotado neste

estudo, na incidência do efeito cascata, anteriormente mencionado e vedado para esses tipos tributários, posto que são protegidos pelo princípio da não-cumulatividade dos tributos. Desse modo, a inclusão do ICMS nas mencionadas bases de cálculo incide em oneração excessiva e desmotivada do contribuinte, ou seja, uma ilicitude.

Nesse sentido, Kyoshi Harada, remetendo a Clovis Panzarini, afirma:

Em outras palavras, as contribuições do PIS/COFINS incidem sobre o valor do II, sobre o valor do ICMS, que incide sobre si próprio e sobre o valor das contribuições, e sobre o valor das próprias contribuições, que incidem sobre o ICMS; tanto as contribuições, como o ICMS são calculados por dentro. Isso enseja aquilo que Clovis Panzarini chama de 'efeito circular do PIS/COFINS e do ICMS na importação' (Valor Econômico, 12, 13 e 14 de março de 2004, p. A18). Nesse artigo, o citado autor demonstra que a **soma das alíquotas nominais do ICMS (18%), do PIS/COFINS (9,25%) perfaz 27,25%, ao passo que, o seu cálculo por dentro eleva a alíquota real para 37,46%, isto é, acarreta uma diferença nominal de 10,21%**. Essa maneira perversa e enrustida de calcular o montante de cada tributo faz com que a majoração de ICMS, por exemplo, reflita imediatamente no valor do PIS/COFINS a ser pago e vice-versa. [...] O cálculo por dentro é uma das técnicas de nebulosidade tributária que os governantes vêm se utilizando para aumentar o peso da carga tributária de maneira invisível. A tributação por fora, por ser transparente, não pode ser elevada de forma abrupta sob pena de contestação no Judiciário. Daí a elevação do peso da carga impositiva de maneira oblíqua, nebulosa e enrustida (2013, grifo nosso).

O efeito circular acima mencionado, nada mais é que a incidência de um tributo (o ICMS no presente caso), sobre o próprio tributo. Considere-se assim: um empresário no estado do Rio Grande do Sul, onde a alíquota do ICMS é, em 2016, de 18% (LAPORTA, 2016) vende um produto no valor de R\$ 100,00. Desconsidere-se qualquer outro gasto que o empresário possa ter, exceto o ICMS, PIS e COFINS. Dentro dos 100 reais que ingressaram no patrimônio deste, 18 reais são destinados ao ICMS (arrecadação primária do Fisco), restando-lhe 82 reais de crédito. O mesmo empresário deverá pagar o valor referente às contribuições PIS e COFINS (alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente), porém, ao se realizar o cálculo de tais contribuições, o valor a ser estipulado como base de cálculo não é 82 reais (ingresso efetivo no patrimônio do empresário), mas sim sobre 100 reais (arrecadação secundária), resultando em pagamento de R\$ 1,65 para o PIS e de R\$ 7,60 para a COFINS, ao invés de R\$ 1,353 e R\$ 6,232, respectivamente, resultantes do cálculo efetuado considerando a base de cálculo R\$ 82,00. Explicita-se, então,

como o ICMS sobre o mesmo fato gerador acaba por ser arrecadado pelo Fisco, pelo menos, duas vezes<sup>10</sup>.

Percebe-se, assim, a violação que ocorre ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, da COFINS e do PIS, posto que ao efetuar o cálculo dos mesmos não é feita a compensação, de modo a se repetirem durante a cobrança. Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

Na verdade só se pode afirmar que ocorre a cobrança do imposto do consumidor quando o preço seja estabelecido sem o imposto e a lei autorize a cobrança deste, além do preço, como acontece, por exemplo, nos Estados Unidos, com o sales taxes. No Brasil, se um comerciante anunciar o preço de um produto e depois pretender cobrar o imposto do adquirente, este se pode recusar a pagar o imposto, porque a lei não autoriza tal cobrança (MACHADO, 2004).

Ocorre, também, que a mencionada cumulatividade da relação ICMS-PIS/COFINS não é o único indício de inconstitucionalidade na realização desse cálculo. Há entendimentos divergentes do apresentado no presente trabalho, sendo um destes o que entende pela violação do princípio da legalidade, pois se a base de cálculo do PIS/COFINS é o faturamento e o ICMS não o compõe, no momento em que o ICMS compor a base de cálculo do PIS/COFINS está se falando de tributar algo que não compõe a própria base de cálculo, portanto não é objeto de tributação.

Isso se dá porque a incidência de um tributo está direta e estritamente vinculada a seu fato gerador, de modo que a tributação de fato distinto do seu fato gerador caracterizaria tributação indevida, portanto, inconstitucional. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza:

[...] podemos, tranquilamente reafirmar que a base de cálculo é o melhor instrumento para aferir-se eventuais distorções da regra-matriz constitucional seja dos impostos, seja das taxas, seja das contribuições. O legislador, muita vez, cria o tributo com hipótese de incidência adequada, mas- ou por ignorância ou de indústria- acaba elegendo, para ele, uma base de cálculo inadequada, isto é, que não se presta a medir o fato tributável. Neste caso: a) o tributo é inconstitucional; b) o contribuinte tem todo o direito de não o recolher; c) o Judiciário, quando provocado, tem o dever de amparar esta jurídica pretensão do contribuinte. Outras vezes é o aplicador da lei tributária que, interpretando-a inadequadamente, distorce a base de cálculo do tributo. As consequências do equívoco são igualmente danosas, o que propicia ao contribuinte o pleno direito de insurgir-se contra esta teratologia, exigindo, se necessário, a intervenção do Judiciário (2013, p. 286).

---

<sup>10</sup> Pode ocorrer mais arrecadações quando se fala em substituição tributária, artigo 150, §7º da Constituição Federal de 1988.

Conforme o exposto pode-se verificar a ocorrência de uma violação ao princípio da legalidade, sendo que, não só o legislador foi obscuro ao usar o termo 'faturamento', sendo que não havia explicação legal sobre o termo, somente doutrinária, levando o termo a longos debates para defini-lo, como o aplicador da lei vem dando interpretação inadequada ao dispositivo legal do fato gerador, incidindo em ônus excessivo ao contribuinte.

Todavia, a hipótese aqui defendida diverge da acima mencionada, sendo que aquela consubstancia a inconstitucionalidade na cumulação de tributos que são regidos pela vedação da cumulatividade, enquanto esta alega o ICMS não compor a própria base de cálculo, não havendo justificativa para a sua cobrança.

Visando firmar o entendimento pela violação do princípio da não-cumulatividade, expõe-se que as contribuições sociais PIS e COFINS são regidas pela vedação da cumulatividade; outrossim o ICMS, conforme demonstrado nos capítulos anteriores, parece o Fisco incorrer, de fato, na cumulação, ou, o chamado 'efeito circular', de maneira que para este trabalho a decisão do STF parece certa.

Ocorre, porém, que durante o desenvolvimento desta pesquisa, veio à tona outra hipótese que, ainda não sendo a adotada, se mostra bastante relevante, a qual seria pela inconstitucionalidade na forma em que o cálculo do PIS/COFINS englobando o ICMS é efetuado, alegando-se que a inconstitucionalidade se dá por violação ao princípio da não-cumulatividade, ao invés da não compensação dos valores.

Demonstra-se aqui, a viabilidade de tal hipótese, conforme o disposto no sítio online da Fazenda Federal, a qual define receita bruta como produto da venda de bens, o resultado de cada uma das vendas e o preço do serviço prestado, destacando que "O ICMS integra a receita bruta e é considerado uma parcela redutora para fins de apuração da receita líquida" (2009).

Igualmente, retomando a definição apresentada pelo STF no acórdão do Recurso Extraordinário 606.107, referenciado no item 3.3.1 deste trabalho, entende-se aqui que faturamento pode ser traduzido como receita bruta, a qual, em cunho tributário é "todo ingresso financeiro positivo que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições", podendo-se dizer, portanto, que o ICMS compõe objetivamente o faturamento, posto que não há reservas sobre o ingresso financeiro no patrimônio, de modo que o princípio da não-

cumulatividade deveria ter sua eficácia no caso aqui debatido por meio de compensação do débito, e não exclusão do ICMS do conceito.

Parece visualizar-se, então, a existência de inconstitucionalidade na forma em que o cálculo do PIS/COFINS englobando o ICMS é efetuado, onde há entendimentos de que ela se dá pela própria cobrança de algo que não caracteriza o fato gerador, no caso uma violação ao princípio da legalidade. Tendo em vista que a base de cálculo dessas contribuições é o faturamento o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS; há entendimento também da inconstitucionalidade ocorre por violação ao princípio da não-cumulatividade, contudo não se dá pela inclusão do referido imposto da base de cálculo das mencionadas contribuições, mas sim por não ocorrer à compensação do valor do ICMS.

Entretanto, não é este o entendimento neste trabalho adotado, sendo que a presente monografia está consubstanciada na inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS devido à violação ao princípio da não-cumulatividade, uma vez que a definição de faturamento adotada pelo STF é por todo o ingresso financeiro positivo, por conseguinte engloba os tributos que a ela incidirem.

Nesse caso o valor a ser pago pelo PIS/COFINS engloba o valor já contribuído, o qual fora arrecadado pelo contribuinte e não para o mesmo, ocorrendo assim o 'efeito circular' do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, de modo que o ICMS compõe a própria base de cálculo, caracterizando, desse modo, a cumulação de tributos.

#### 4.3 A MODULAÇÃO DOS EFEITOS E A POSSIBILIDADE DA SUA APLICAÇÃO NO PRESENTE CASO

O controle de constitucionalidade no Brasil é feito de acordo com a doutrina majoritária, de forma mista, podendo ser difuso - onde cada componente do Judiciário tem a capacidade de analisar a constitucionalidade das normas trazidas ao juízo- ou concentrado - onde a competência para análises de constitucionalidade é exclusiva de um órgão, sendo o único capaz de alegar a inconstitucionalidade da norma (LEITES, 2008).

O sistema brasileiro, por ser misto, atribui competência aos tribunais regionais, estaduais, distritais e municipais para julgar a inconstitucionalidade incidental<sup>11</sup>, que se dá de maneira concreta em casos, enquanto a competência para julgar a inconstitucionalidade principal, que é a causa de pedir e se dá abstratamente, cabendo originariamente ao STF, órgão que conforme mencionado anteriormente, serve como última instância para avaliação de constitucionalidade, podendo, contudo, ser de competência do STJ quando se referir à arguição de inconstitucionalidade entre leis locais e a constituição estadual (OLIVEIRA, 2012).

O Recurso Extraordinário é um tipo de controle de constitucionalidade incidental que trata de vício material. A República Federativa do Brasil adota a teoria da nulidade absoluta quando declarada a inconstitucionalidade de uma norma, de modo que, em regra, após o trânsito em julgado, o efeito é *ex tunc*, ou seja, retroage desde o início dos efeitos da norma em questão. Todavia, há anos o STF, bem como a doutrina vem caminhando em direção diversa, posto que a nulidade absoluta, por vezes, pode ser mais gravosa do que a inconstitucionalidade ali debatida, por este motivo a Lei 9.868/99, em seu artigo 27, trouxe a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão (OLIVEIRA, 2012):

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

A modulação, conforme exposto, pode se dar de três maneiras distintas cabendo à Corte decidir qual a ser aplicada: a) entre a promulgação da norma e sua declaração de inconstitucionalidade; b) a partir do trânsito em julgado da decisão declaratória; c) a partir de certa data posterior à declaração de inconstitucionalidade, hipótese na qual a lei, apesar de declarada inconstitucional, continuará a produzir efeitos até que atingido o *dies a quo* estipulado pelo STF (OLIVEIRA, 2012).

Por seu status de controle de constitucionalidade o Recurso Extraordinário está sujeito à modulação dos efeitos quando preencher os requisitos

---

<sup>11</sup> “No controle incidental a inconstitucionalidade é argüida no contexto de um processo principal, a questão da lide é decidida com base na constitucionalidade ou na inconstitucionalidade de determinada aplicação legal” (MAMEDE, 2011).

e, no caso do RE 574.706, observa-se que conforme o julgamento vai sendo analisado mais parece se configurar uma situação sujeita à modulação.

Veja-se, estudos econômicos demonstram que o Tesouro irá despender valores astronômicos caso decreta-se efeitos *ex tunc*, conforme demonstra o jornal Estadão, em reportagem de Bernardo Appy:

Por um lado, caso o STF não acate o pedido de modulação e a decisão seja aplicada retroativamente, haveria um enorme custo para o Tesouro que, segundo o anexo de riscos fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, poderia chegar a R\$ 250 bilhões (2017).

Ademais, conforme a Empresa Brasileira de Comunicação, nas palavras de André Richter: “De acordo com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o impacto da decisão na arrecadação federal será de pelo menos R\$ 20 bilhões ao ano”. E, considerando a situação socioeconômica do País, tais previsões apresentam grande potencial danoso ao fisco e, conseqüentemente, à segurança jurídica do cidadão.

Confere-se, então, ao presente julgado clara relevância econômico-social, sendo plausível considerar que ocorra a modulação dos efeitos, ainda que, por ora, não haja pedido de modulação dos efeitos, de modo que não houve debate acerca deste tema, porém na ocorrência destes, pode haver o pedido para tal avaliação.

## 5 CONCLUSÃO

No presente trabalho, pôde-se vislumbrar a relevância não só jurídica, como socioeconômica da questão, pois ao se entender pela inconstitucionalidade da matéria, independentemente da tese adotada, tem-se o Fisco arrecadando excessivamente, seja por violação ao princípio da não-cumulatividade ou o princípio da legalidade, conquanto aqui aparenta ter se restado demonstrada a fundamentação naquele princípio.

Parece, então, ter sido possível fundamentar a decisão pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, com fundamento no princípio da não-cumulatividade, bem como a própria legislação pátria, a qual dispõe sobre a impossibilidade de cumulação dos três mencionados tipos tributários, demonstrando-se a cumulação na cobrança de maneira invisível do ICMS no cálculo do PIS e COFINS.

O objetivo deste trabalho foi fazer uma análise sobre a constitucionalidade do Recurso extraordinário 574.706 no tocante à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS tendendo para a vertente da inconstitucionalidade da questão fundamentada no princípio da não-cumulatividade. Obteve-se sucesso em tal demonstração, ainda que demonstrando a existência de corrente divergente da adotada.

Para tanto, explanou-se no primeiro capítulo sobre os tipos tributários abarcados pelo Direito Brasileiro, sendo esses: contribuições de melhoria, taxas, empréstimos compulsórios, contribuições e impostos, sendo os dois últimos de especial relevância para esta monografia, e, do mesmo modo, evidenciaram-se as funções e particularidades de cada um dos tipos e os princípios da capacidade contributiva, não-cumulatividade e da vedação da bitributação, estes pertinentes para o estudo.

No segundo capítulo analisou-se, também, a função extrafiscal do ICMS, suas especificidades e como é feito o cálculo dos tributos no Brasil, o que se mostrou essencial para a compreensão do tema, até mesmo dando margem à teoria divergente da aqui exposta, em função do princípio da legalidade e o respeito que se deve ter à legislação ao considerar-se a base de cálculo.

Explanou-se, também sobre a definição de receita e faturamento e pôde-se concluir que, com relação ao cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e do Programa de Integração Social, faturamento é todo ingresso financeiro positivo no patrimônio do contribuinte, sem ressalvas, de modo que as condições dispostas no artigo 12 do Decreto-lei 1598 não se aplicam à definição de faturamento para essas espécies tributárias.

No terceiro capítulo expôs-se a função de guardião da Constituição atribuída ao Supremo Tribunal Federal e como suas decisões podem sofrer modulação dos efeitos quando apresentarem possibilidade de grande impacto jurídico-social, bem como as formas de controle de constitucionalidade existentes no Brasil, onde se adota a teoria mista, podendo haver controle concentrado e difuso, sendo aquele de competência exclusiva do STF, enquanto a esse é de competência dos Tribunais infraconstitucionais.

Demonstrou-se também o cabimento dos recursos extraordinários no controle de constitucionalidade incidental, seja este onde a matéria discutida não é a constitucionalidade em abstrato, mas sim no caso prático, utilizando-se da inconstitucionalidade que se presume como fundamento da causa, e não como causa de pedir. Elucidou-se, da mesma maneira, como a repercussão geral da matéria é *conditio sine qua non* para tal espécie recursal.

Após ter-se esclarecido o conceito de faturamento pertinente a este estudo, parece ter sido evidenciada a inconstitucionalidade aqui debatida em decorrência do princípio da não-cumulatividade. Todavia, ao decorrer da pesquisa, parece ter sido demonstrada uma nova hipótese em que a não-cumulatividade se daria pela não compensação dos valores atribuídos ao ICMS, uma vez que a base de cálculo das contribuições sociais aqui analisadas é o faturamento; por conseguinte englobaria os pagamentos referentes a outros tributos, por não haver ressalvas, levando ICMS a compor a sua base de cálculo.

Apresentou-se, também, uma corrente divergente, em que se alega a inconstitucionalidade devido ao fato do ICMS não abarcar o faturamento, restando como uma cobrança ilícita, por não compor a base de cálculo. Tal corrente entende que não há que se falar em compensação dos valores referentes a outros tributos quando se for estabelecer a base de cálculo, mas sim em total exclusão de outros tributos do cálculo tributário. Contudo tal corrente não foi a adotada na presente

monografia, uma vez que nesta teoria entende-se que valores arrecadados por cobranças de tributos são excluídas do faturamento, enquanto neste estudo o entendimento adotado é que a COFINS e PIS são, de fato, tributos não-cumulativos, de sorte que tal vedação à cumulatividade deve ensejar na desconsideração do ICMS ao efetuar os cálculos do PIS e COFINS.

Acredita-se ser de grande relevância a continuação de estudos nesse teor, visando analisar a melhor forma de administrar a situação após a decisão; seja no tocante da definição de faturamento ainda ser algo polêmico no judiciário, o que incide, por muitas vezes, em oneração desnecessária do contribuinte, como também no sentido dos efeitos que a decisão proferida irá acarretar, havendo, ou não, modulação dos efeitos. Isso se dá porque a decretação de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS irá causar significativa redução na arrecadação estatal, podendo causar uma desestabilização do Fisco, o que pode ter impactos negativos na sociedade. Possibilitando até que a decisão proferida dê início a uma reforma Tributária pelo Judiciário, onde os Tribunais passarão a entender pela exclusão de qualquer espécie tributária ou desconto da base de cálculo, não só das mencionadas contribuições sociais, como, quiçá, de qualquer tipo tributário, o que se efetivaria em caos generalizado, afetando o poder judiciário, legislativo e executivo.

## REFERÊNCIAS

APPY, Bernardo. **O STF e a base de cálculo do PIS/COFINS. 2017.**

<<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,o-stf-e-a-base-de-calculo-do-piscofins,70001707465>>. Acesso em: Out. 2017.

BARBOSA, Ana Carolina Sousa. **Os princípios tributários e a repartição constitucional de competências tributárias.** In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XX, n. 159, abr 2017. Disponível em: < [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=18758](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18758) >. Acesso em: Maio de 2017.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo. 5ª Edição.** São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

BERGAMINI, Adolpho. **A não-cumulatividade do Pis/Cofins sob a ótica constitucional.** In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XI, n. 57, set 2008. Disponível em: < [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=3130](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3130) >. Acesso em: Maio de 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)> Acesso em: Março de 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: Set. de 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 606.107 Rio Grande do Sul:** 22 de maio de 2013. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3799336>> Acesso em: Set. de 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166.** Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27166%27>>. Acesso em: Set. de 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Edição.** São Paulo: Editora Melhoramentos, 2013. ISBN 9788539201860.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012. ISBN 978-85-309-4351-6

DELITTI, Luana Souza. **Qual a diferença entre sufrágio, voto e escrutínio?**. In: Jusbrasil, 2009. Disponível em: <<https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2157529/qual-a-diferenca-entre-sufragio-voto-e-escrutinio-luana-souza-delitti>>. Acesso em: Out. de 2017

FAVERO, Hamilton Luiz. **Contabilidade: teoria e prática, volume 1**. 4ª edição. São Paulo. Editora Atlas, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **COFINS – Controvérsias sobre a sua base de cálculo**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XVI, n. 109, fev 2013. Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=12873](http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12873)>. Acesso em: Set. de 2017.

JÚNIOR, Carlos A. de Carvalho Mota. **Imposto de Importação: Características Básicas**. In: Direitonet, 2007. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3633/Imposto-de-Importacao-caracteristicas-basicas>>. Acesso em: Set. de 2017” às referências, onde se fez menção na página 30.

LAPORTA, Taís. **20 estados e DF sobem ICMS no país; veja quais impostos aumentaram**. Jan. de 2016. Disponível em: <[g1.globo.com/economia/noticia/2016/01/20-estados-e-df-sobem-icms-no-pais-veja-quais-impostos-aumentaram.html](http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/01/20-estados-e-df-sobem-icms-no-pais-veja-quais-impostos-aumentaram.html)>. Acesso em Out. de 2017

LEITES, Idelberote. **Controle de Constitucionalidade no Brasil**. In: DireitoNet, jan. de 2008. Disponível em: < <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/4005/Controle-de-constitucionalidade-no-Brasil> >. Acesso em: out. de 2017

LEONETTI, Carlos Araujo, AGUIAR, Luciana Cardoso de, GARCIA, Vinicius. **A essência da oposição ao judicial review e os efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 574.706**. Direito Tributário - Homenagem ao professor Ubaldo Cesar Balthazar, Florianópolis, capítulo 3, 59-72, agosto de 2017.

**LUCRO OPERACIONAL.** Capítulo VIII, 2010. Disponível em: <[idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2009/capituloviii-lucrooperacional2010.pdf](http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2009/capituloviii-lucrooperacional2010.pdf)>. Acesso em: out. de 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 24ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2004.

MAMEDE, Mateus Lúcio. A técnica de modulação de efeitos e sua compatibilidade com o sistema difuso-concreto. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 92, set 2011. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10265](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10265)>. Acesso em: Out. de 2017.

MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. **Conceito de tributo e as espécies tributárias.** In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIX, n. 155, dez 2016. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=18293](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18293)>. Acesso em: Maio de 2017.

NETO, Luiz Rabelo. **PIS e COFINS.** In: Jus Brasil, 2017. Disponível em: <<https://luizinhorabelo.jusbrasil.com.br/artigos/464942869/artigo-academico-pis-e-cofins>>. Acesso em: Agosto de 2017.

NOHARA, Irene. **Atos de Império.**< <http://direitoadm.com.br/96-atos-de-imperio/>>. Out. de 2015. Acesso em: Out. de 2017

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **Princípios do Direito Tributário.** In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 76, maio 2010. Disponível em: < [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7866](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7866) >. Acesso em: Maio de 2017.

OLIVEIRA, Márcia Lima Santos. **Modulação dos efeitos temporais no controle de constitucionalidade difuso.** In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 99, abr 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11521](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11521)>. Acesso em out 2017.

PAULINO, Silvia Campos. **Contribuição especial de breve interesse de categorias profissionais – Uma breve análise sobre essa espécie tributária em especial à subespécie contribuição-anuidade.** In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n.75, abr 2010. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7628](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7628)>. Acesso em: Maio de 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário.** 6ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. ISBN 978-85-7348-165-0.

**PIS COFINS.** 2017. <[pis.pro.br/pis-cofins/](http://pis.pro.br/pis-cofins/)>. Acesso em: Agos. de 2017

REIS, Marcelo Terra, MARTINEZ, Carlos Eduardo. **Recurso Extraordinário: Análise Geral e da Interposição em Face de Decisórios do Juizado Especial Cível (Acórdão Proferido Nas Turmas Recursais).** *Revista Páginas de Direito*, Porto Alegre, ano 15, nº 1267, 29 de julho de 2015. Disponível em: <<http://www.tex.pro.br/index.php/artigos/315-artigos-jul-2015/7294-recurso-extraordinario-analise-geral-e-da-interposicao-em-face-de-decisorios-do-juizado-especial-civel-acordao-proferido-nas-turmas-recursais>>. Acesso em: Out. de 2017

RICHTER, André. **Supremo decide que ICMS não incide na base de cálculo do PIS e da COFINS.** 2017. <[agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2017-03/supremo-decide-que-icms-nao-incide-na-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins](http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2017-03/supremo-decide-que-icms-nao-incide-na-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins)>. Acesso em: Out. 2017

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário - Volume 6.** 13ª Edição. Niterói: Editora Impette Ltda., 2012.