



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS**  
**CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**ALINE VERSIANI AZEVEDO VIEIRA**

**ANÁLISE DO RE 574.706/PR: A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO  
DO PIS/COFINS À LUZ DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

**LAVRAS-MG**

**2022**



ALINE VERSIANI AZEVEDO VIEIRA

**ANÁLISE DO RE 574.706/PR: A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO  
DO PIS/COFINS À LUZ DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Universidade Federal de Lavras, como parte da  
exigência para colação de grau sobre a orientação da  
professora Bianca de Paiva Francisco Beraldo Borges  
de Sant'Ana Tito.

LAVRAS- MG

2022

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>1.ALGUNS PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS PARA DISCUSSÃO: TRIBUTOS .....</b>	<b>8</b>
1.1.PIS/COFINS e ICMS: BASE DE CÁLCULO E INCIDÊNCIA .....	8
1.1.2.RECEITA versus FATURAMENTO .....	14
<b>2.ANTECEDENTES DO RE 574.706/PR .....</b>	<b>17</b>
2.1.BREVE ANÁLISE: RE 240.785/MG e ADC 18 .....	17
2.1.1.ANÁLISE DO ACÓRDÃO RE 574.706/PR .....	18
<b>3.ORIGEM DO RE 574.706/PR .....</b>	<b>19</b>
3.1.VOTOS FAVORÁVEIS E DESFAVORÁVEIS .....	21
3.1.1.Voto da Ministra Carmem Lúcia (relatora) .....	21
3.1.2.Voto Ministro Edson Fachin .....	22
3.1.3.Voto Ministro Luís Roberto Barroso .....	23
3.1.4.Voto Ministra Rosa Weber .....	23
3.1.5.Ministro Luiz Fux .....	24
3.1.6.Voto Ministro Dias Toffoli .....	25
3.1.7.Voto Ministro Ricardo Lewandowski .....	25
3.1.8.Voto Ministro Marco Aurélio .....	26
3.1.9.Voto Ministro Gilmar Mendes .....	26
3.1.10.Voto Ministro Celso de Mello .....	27
3.1.11.Conclusão do julgamento .....	28
<b>4.1. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....</b>	<b>29</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>31</b>

**RESUMO:**

A Constituição Federal estabelece que as contribuições sociais incidirão sobre, entre outros fatores, a receita ou faturamento. Nesse sentido, a Lei 9.718/98 prevê que as contribuições PIS/PASEP e COFINS devidas por pessoas jurídicas de direito privado serão calculadas tendo como base o seu faturamento, sendo esse faturamento compreendido pela receita bruta, independentemente do tipo de atividade exercida por essa pessoa ou da classificação contábil a qual ela é compreendida. Dessa forma, a Lei complementar nº 87/1996 prevê que o ICMS será aplicado sobre mercadorias e serviços. Observa-se, portanto, que é contraditória a aplicação de um tributo que atinge o ônus do contribuinte sobre contribuições que versam sobre a receita bruta ou faturamento. Conclui-se, assim, que o entendimento do fisco consubstanciado no dever do contribuinte de embutir no valor da mercadoria o ICMS está em discordância com a base de cálculo adotada pelo PIS/COFINS, sendo cabível assim sua exclusão. Esse trabalho trata-se de uma construção histórica do entendimento adotado pelo STF sobre a aplicação do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS/COFINS, adotando como base o conceito de faturamento/receita e o princípio da segurança jurídica.

**Palavras-chave:** ICMS; PIS; COFINS; Base de cálculo; Receita; Faturamento.

**ABSTRACT:**

The Federal Constitution establishes that social contributions will be levied on, among other factors, revenue or billing, in this sense, Law 9,718/98 provides that PIS/PASEP and COFINS contributions owed by legal entities governed by private law will be calculated based on the their billing, this billing being comprised of gross revenue, regardless of the type of activity performed by that person or the account classification to which it is comprised. In this sense, Complementary Law n° 87/1996 provides that ICMS will be applied on goods and services, it is observed, therefore, that the application of a tax that affects the taxpayer's burden on contributions that deal with gross revenue is contradictory. or billing. It is concluded, therefore, that the understanding of the tax authorities embodied in the taxpayer's duty to embed the ICMS in the value of the goods is in disagreement with the calculation basis adopted by PIS/COFINS, thus its exclusion is appropriate. This work is a historical construction of the understanding adopted by the STF on the application of ICMS in the calculation basis of PIS/COFINS contributions, based on the concept of billing/revenue and the principle of ability to pay.

**Keywords:** ICMS; PIS; COFINS; Base of Calculation; Revenue; Billing.

## INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é reconhecido pela sua complexidade e volatilidade, pois, inserido em uma sociedade em desenvolvimento, busca acompanhar as mudanças diárias que os tributos sofrem em uma economia dinâmica. Tal fator pode ser interpretado como algo benéfico ao ordenamento, na medida em que as novas diretrizes buscam a todo o momento aproximar o universo jurídico da realidade que o país enfrenta. Em contrapartida, pode ser interpretado, também, como um empecilho para a concretização de um ordenamento conciso e bem estruturado. Esse fenômeno pode ser observado pela promulgação quase que diária de inúmeros novos regulamentos que decidem sobre o ICMS em cada um dos 26 estados brasileiros.

Com a finalidade de debater uma das regras mais confusas que permeiam a lei que rege o ICMS, é proposto nesse trabalho analisar os fundamentos jurídicos e a construção histórica que culminou no RE 574.706/PR, cuja repercussão geral foi reconhecida em 15/03/2017, finalizando o julgamento somente em 15/05/2021, consolidando a tese de que exclui-se o ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.

Esse julgamento foi de grande importância para o Poder Judiciário brasileiro, visto que à época de sua ocorrência já haviam sido registrados cerca de dez mil processos sobrestados, esperando pelo seu resultado. Além disso, outra questão que deve ser reconhecida é que a divergência sobre a exclusão ou inclusão foi definida por meio da interpretação constitucional, demonstrando, assim, o papel do Supremo Tribunal Federal como guardião da Carta Magna.

De acordo com dados divulgados pela Receita Federal em 2017, a repercussão financeira que essa decisão poderia trazer ao país era vultuosa, com impacto estipulado de R\$ 89,44 bilhões de reais somente referente ao período de 2003 a 2008. Em um cenário maior, todo esse período de 2003 a 2014 contabilizaria um montante de R\$ 250,29 bilhões de reais, havendo uma perda de arrecadação projetada para 2015 de R\$ 27,12 bilhões.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> BRASIL. Lei nº 13.473, de 8 de agosto de 2017 – LDO. Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2018. Anexo V. p. 18. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/113473.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113473.htm) Acesso em: 01 ago. 2022.

O que também chama atenção para o projeto tratado são as possíveis consequências que tal sistemática pode trazer aos demais tributos, como ISS, a CPRB, o IRPJ e a CSLL, no que desrespeita sua incidência nas contribuições PIS e COFINS ou no próprio ICMS.

Neste trabalho, iniciamos no primeiro capítulo analisando o ICMS, PIS e COFINS, pelo prisma do conjunto legal que os dirige em foco sobre sua base de cálculo e incidência tributária. Para tanto, é realizada uma recapitulação dos conceitos que embasaram a construção do ordenamento jurídico e suas respectivas atualizações. Em segundo momento, inicia-se o tema central dessa pesquisa, sendo este o estudo histórico dos antecedentes que compuseram a construção do 574.706/PR, através do breve exame do RE 240.785/MG e ADC 18. Nesse momento, é feita uma digressão histórica necessária para entender o porque de esse tema ter sido tão polêmico, além de explicar a motivação que permeou a demora para a saída de seu julgamento final. Em seguida, no último capítulo do trabalho, tratamos detalhadamente dos votos favoráveis e desfavoráveis que compuseram esse emblemático julgamento.

Acerca da metodologia adotada, para a construção do trabalho foram utilizados dois métodos de pesquisa: bibliográfica e documental. Em relação a pesquisa bibliográfica, essa diz respeito a utilização de materiais já previamente elaborados, como livros, aqui adotados especialmente na elaboração do primeiro capítulo. Já a pesquisa documental, encontrada especialmente nos capítulos dois e três, possibilitou nos aprofundarmos nas decisões judiciais analisadas e, a partir delas, narrar quais foram os posicionamentos defendidos pelos ministros do STF.

Por fim, destaca-se que para concluir o presente trabalho são trazidas reflexões sobre as consequências advindas do julgado para o ordenamento jurídico brasileiro, como também críticas sobre as posições defendidas em vista do princípio da segurança jurídica. Dessa maneira, essa é uma pesquisa que não só faz uma revisão do tema, mas procura demonstrar a importância de seu estudo, aprofundamento e crítica.

## **1. ALGUNS PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS PARA A DISCUSSÃO: TRIBUTOS**

Nesse tópico iremos abordar a diferenciação das contribuições sociais PIS/COFINS e as características do imposto ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços), alcançando, ao longo desse processo, a discussão que permeou o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR com relação à base de cálculo das contribuições supramencionadas.

Primeiramente, abordaremos o histórico de construção legal do PIS/COFINS e do ICMS, explicando suas principais características, em especial, no que tange a sua base de cálculo e incidência. No segundo subtópico, discutiremos sobre a amplitude e ambiguidade que a interpretação dos termos “receita” e “faturamento” no âmbito do PIS/COFINS causa no ordenamento tributário, promovendo ampla divergência doutrinária sobre seu real significado e suas consequências para o contribuinte, para, por fim, compreender porque o ICMS não poderá incidir em sua base de cálculo.

### **1.1. PIS/COFINS E ICMS: BASE DE CÁLCULO E INCIDÊNCIA**

Conforme art. 3º do Código Tributário Nacional, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”<sup>2</sup>. Dessa forma, compreende-se o tributo como instrumento básico viabilizador da construção social e principal fonte de renda das receitas públicas.

Especialmente no que se refere ao caso aqui em discussão, as contribuições são tributos de competência concorrente da União, Estados e Municípios e possuem caráter contraprestacional e finalidade específica, sendo destinados à atuação do Estado para financiamento da seguridade social, da alimentação, saúde, seguro-desemprego, entre outros direitos fundamentais assegurados constitucionalmente aos cidadãos.

---

<sup>2</sup> BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 06 de agosto de 2022.

De acordo com o previsto no art. 149 da Constituição Federal, podem ser classificadas da seguinte maneira: contribuições sociais; contribuição de intervenção sobre o domínio econômico (CIDE); contribuições de interesse de categoria e contribuições para custeio do serviço de iluminação pública (COSIP)<sup>3</sup>. Assim, segundo o autor Marcus Abraham<sup>4</sup> dentro do gênero tributo, as contribuições englobam diferentes espécies tributárias que possuem como finalidade primordial o financiamento de gastos públicos específicos, os quais vinculam o fato gerador e justificam sua existência, tornando, por isso, a cobrança legítima e legal.

Nesse sentido, podemos compreender que as contribuições sociais - que constituem o objeto desse trabalho - possuem como finalidade custear a seguridade social, assim entendida como um conjunto integrado de ações e iniciativas estatais que objetivam assegurar a manutenção de direitos fundamentais como assistência social, saúde e previdência social, em consonância com a Carta Magna.

A Constituição Federal define em seu art. 195 que as contribuições sociais incidirão sobre a receita ou o faturamento do empregador, empresa ou entidade equiparada.

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:

(...)

b) a receita ou o faturamento<sup>5</sup>.

Neste trabalho, abordaremos duas contribuições sociais, quais sejam: PIS e COFINS. Essas, como veremos, ensejaram profundos debates no Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento do RE nº 574.706/PR, no que diz respeito a sua base de cálculo, nomeadamente quanto à inclusão ou exclusão do ICMS.

---

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 10 abr. 2022.

<sup>4</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. 2ª Ed: Rio de Janeiro. Editora Forense, 2019, p.392.

<sup>5</sup> BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 10 abr. 2022.

O PIS (Programa de Integração Social) foi instituído pela Lei Complementar nº 7 de 1970, e surgiu com o intuito de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Já o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), foi instituído pela Lei Complementar Federal nº 8 de 1970 e buscava promover aos servidores públicos e militares participação na receita das instituições às quais estavam inseridos.

Esses programas estatais foram criados com o objetivo primordial de conceder benefícios aos empregados, tanto advindos da iniciativa pública quanto privada, promovendo recursos para a criação e desenvolvimento de projetos do BNDES (Banco de Desenvolvimento Social). Em outras palavras, o PIS e o PASEP são contribuições sociais instituídas com o fim de financiar o pagamento de garantias empregatícias, como participação na receita dos órgãos, seguro-desemprego, abono, entre outros.

Com a edição da Lei Complementar Federal nº 26 de 1975 houve a unificação do PIS e do PASEP, criando o fundo PIS-PASEP. Assim, a promulgação da Constituição Federal de 1988, em seu art. 239, passou a delimitar o campo de atuação desse tributo, reduzindo sua destinação ao custeio do seguro-desemprego e ao pagamento de abono aos empregados. Atualmente, esses recursos são destinados ao FAT (Fundo de Amparo ao Trabalhador).

Por sua vez, a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) foi criada pela Lei Complementar nº 70 de 1991, com aplicação em âmbito federal. Assim como o PIS/PASEP, destina-se a custear a seguridade social, sendo assim entendido como as despesas referentes às atividades-fim das áreas da saúde, previdência e assistência social. Seus contribuintes são pessoas jurídicas de direito privado – com exceção das microempresas e empresas de pequeno porte – inscritas no sistema do Simples Nacional<sup>6</sup>.

Nesse sentido, a Lei 9.718/98 alargou a base de cálculo do PIS/COFINS – anteriormente definida apenas como o faturamento da pessoa jurídica – e passou a determinar que essa englobaria a receita bruta, compreensão abrangente que inclui toda a entrada financeira auferida pela pessoa jurídica. Devido a essa lei, houve a fixação do entendimento de que “faturamento”

---

<sup>6</sup> Regime tributário que implica em recolhimento diferenciado por meio de documento único de arrecadação e que segue as diretrizes da Lei Complementar nº 126/2006

seria a “receita bruta”, incluindo, assim, qualquer receita interiorizada pela empresa, portanto, que não especificada como objeto social da pessoa jurídica.

Essa norma prevê que as contribuições sociais PIS e COFINS possuem incidência plurifásica ou monofásica, sendo este impeditivo para o creditamento das contribuições sociais, visto que no regime monofásico a carga tributária é concentrada em apenas uma fase do processo produtivo, não sendo repassada aos demais contribuintes, como ocorre no sistema não-cumulativo, característica básica da incidência plurifásica, de acordo com o texto legal.

Devido ao advento das Leis Federais 10.637/02 e 10.833/03 foi introduzido a essas contribuições o regime não-cumulativo, quando a pessoa jurídica, por meio de amparo legal, pode se abster do recolhimento do tributo, caso, durante a cadeia produtiva, esse valor já tenha sido recolhido em uma operação anterior, além do cumulativo já existente - no qual não existe repasse de valores, todos os impostos são pagos em uma única operação.

Assim, segundo a Lei 9.718/98, a base de cálculo das respectivas contribuições seria o faturamento, sendo esse aqui entendido conforme a interpretação do art. 2º e 3º da referida lei, igual a receita bruta.

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

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.<sup>7</sup>

Ou seja, essas contribuições incidem sobre o lucro da empresa, podendo esse ser presumido, onde são desconsideradas as despesas e custos que a pessoa jurídica possa ter. Dessa forma, o imposto é calculado de acordo com a presunção de lucro sobre a receita, ou de acordo com o lucro arbitrado, quando o contribuinte não fornece comprovação por meio de suas obrigações acessórias, como; livro razão, nota fiscal, entre outros.

Graças a isso a Receita Federal torna-se responsável por arbitrar o valor da receita da empresa. Desse modo, entende-se que o fato gerador das contribuições em questão é o

---

<sup>7</sup> BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. Brasília, DF, 27 de novembro de 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm) Acesso em: 10 abr. 2022.

auferimento do lucro, enquanto sua base de cálculo é a receita bruta ou faturamento, conforme preceitos constitucionais anteriormente mencionados. Ainda em relação a isso, vejamos:

Art. 12. A receita bruta compreende:

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

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia;

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.<sup>8</sup>

O ICMS, previsto no art. 155, II, da Constituição Federal brasileira, é tributo de competência estadual e do Distrito Federal. É um imposto que possui função essencialmente fiscal, sendo assim um dos principais recursos para arrecadação estatal. Para os objetivos do presente trabalho, faz-se necessário compreender de onde advém sua base de cálculo. Segundo os autores José Cassiano Borges e Maria Lúcia dos Reis<sup>9</sup>, a base de cálculo constitui como um aspecto do fato gerador com natureza material e quantitativa, sendo, por isso, indispensável para compreensão da dimensão econômica do tributo.

Nesse sentido, os autores defendem que o legislador, ao instituir as regras que regem o cálculo desse imposto, teve como fim dificultar sua apuração através de regras múltiplas e complexas diretrizes<sup>10</sup>. Dessa forma, o art. 13 da Lei Complementar 87 de 1996, disciplina sua base de cálculo, sendo sintetizado pela professora Josiane Minardi em três aspectos: (i) para a circulação de mercado, o valor da operação; (ii) na importação, o valor do bem e (iii) no transporte e comunicação, o preço do serviço<sup>11</sup>.

Além disso, uma das principais características do ICMS é a não cumulatividade, onde o tributo incide somente no valor acrescido, pois, o imposto pago em etapa anterior é descontado na subsequente, conforme previsto no art. 155, § 2º, I da CF e consagrado no art. 19 da LC

<sup>8</sup> BRASIL. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF, 26 de dezembro de 1977. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm) Acesso em: 10 abr. 2022.

<sup>9</sup> BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo. **ICMS ao alcance de todos**: parte geral. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado Livraria, Distribuidora e Editora, 2015, p.100-148

<sup>10</sup> BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo. **ICMS ao alcance de todos**: parte geral. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado Livraria, Distribuidora e Editora, 2015, p.100-148.

<sup>11</sup> MINARDI, Josiane. **Tributário**: Teoria e prática. 13ª Ed. Bahia: Editora JusPodivim. p. 219.

87/1996 - promulgada com a finalidade de regular o art. 146, III da Constituição Federal, que versa sobre o respectivo imposto. O referido dispositivo legal assim determina:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado<sup>12</sup>.

Uma crítica realizada pelos autores José Cassiano Borges e Maria Lúcia dos Reis é que:

O princípio da não cumulatividade não cria para o sujeito passivo da obrigação tributária nenhum direito de crédito, resultante da obrigação contra o titular da competência tributária, possibilita, isto sim, apenas o exercício direito de deduzir, no imposto que vier a dever, o montante do ICMS já pago em relação às operações e prestações anteriores. Assim, o chamado “crédito” do imposto representa, apenas, um elemento a considerar no cálculo do imposto a pagar, e não um crédito propriamente dito do sujeito passivo contra o sujeito ativo da obrigação tributária<sup>13</sup>.

Compreende-se, assim, que a LC 87/1996 reconhece ao contribuinte o direito à compensação do crédito escritural em face do fisco, já que no regime adotado a lei permite ao sujeito passivo o crédito referente ao imposto pago na aquisição de mercadorias ou utilização de serviços, em vista do que será utilizado no débito advindo das operações subsequentes. Desse modo, o valor que será futuramente recolhido será o resultado da diferença entre o montante do crédito e débito consumido nesse procedimento.

Assim, observa-se que o cálculo do ICMS é realizado pelo que se denomina “cálculo por dentro”, também conhecido como “cálculo inverso”. Nesse sentido, a base de cálculo inclui o valor do próprio tributo e, por isso, o valor do imposto é embutido no valor da operação, sendo, posteriormente, aplicada a alíquota correspondente.

Dessa forma, afirma Leandro Paulsen sobre o tema:

Note-se que o ICMS é calculado por dentro do preço da mercadoria, o que resta expresso no art. 155, § 2º, XII, i, da CF. Na composição do valor final da nota, não

---

<sup>12</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir). Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Brasília, DF, 13 de setembro de 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm) Acesso em: 09 de agosto de 2022.

<sup>13</sup> BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo. **ICMS ao alcance de todos**: parte geral. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado Livraria, Distribuidora e Editora, 2015. p. 35.

ocorre a soma do preço da mercadoria ao do ICMS; o preço da mercadoria é o valor da operação, sendo que o destaque de ICMS se faz por dentro desse preço apenas para fins de visualização e operacionalização do sistema de créditos e de pagamento do imposto<sup>14</sup>.

Conclui-se, portanto, que o ICMS incide sobre a operação em si, sendo por isso um gasto para o contribuinte, o qual não pertence a ele, na medida em que será integralmente destinado ao fisco, enquanto o PIS/COFINS sobre o faturamento, o que torna inaplicável que o ICMS seja incluído em sua base de cálculo.

## 1.2. RECEITA VERSUS FATURAMENTO

A definição do termo “receita”, prevista na Constituição Federal como base de cálculo do PIS/COFINS começou a ser alvo de intensas especulações devido a sua ampla significação, pois, como afirma o autor Hugo Machado Brito

A definição do que se deve entender por “receita” passou, então, a despertar grande interesse e a suscitar questionamentos. Não se deve considerar receita a quantia que é recebida pela empresa em nome de terceiro, isto é, com destinatário certo. E por isto leva problema saber se o valor dos impostos ditos indiretos integra, ou não, a receita<sup>15</sup>.

O autor Geraldo Ataliba define o conceito de receita, alinhando o mesmo a entrada, no sentido de que “entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade”<sup>16</sup>. Percebe-se que a entrada financeira decorrente do ICMS é uma entrada temporária, a qual não irá compor o patrimônio da pessoa jurídica, mas será na verdade destinado aos cofres públicos, cumprindo, assim, as diretrizes legais.

Desse modo, podemos interpretar o termo “receita bruta” como suscita o autor Ricardo Mariz de Oliveira:

Receita é qualquer ingresso ou entrada de direito que se incorpore positivamente ao patrimônio, e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa titular do mesmo, ou remuneração ou contraprestação do emprego de recursos materiais, imateriais ou humanos existentes no seu patrimônio ou por ele custeados. As demais verbas, que apenas passam pelas mãos do intermediário com destino a terceiros, sem qualquer vocação para permanecer no

<sup>14</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12ª Ed: São Paulo. Editora Saraiva. p.193.

<sup>15</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11ª Ed: Rio de Janeiro. Editora Atlas, 2019. P. 305-313

<sup>16</sup> ATALIBA, Geraldo. ISS e Base Imponível. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, 1º vol. Revista dos Tribunais, São Paulo: 1978, p.88

patrimônio do intermediário, não podem ser receitas suas, seja segundo a doutrina, seja se submetidas aos elementos analíticos característicos de receita, até porque são receitas de outrem e não podem ser receitas simultaneamente de mais de um patrimônio<sup>17</sup>.

Sobre essa temática, concorda o autor Leandro Paulsen:

De qualquer modo, embora o conceito de receita seja mais largo que o de faturamento, nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita tributável. A análise da amplitude da base econômica “receita” precisa ser analisada sob a perspectiva da capacidade contributiva. [...] não incide COFINS sobre os créditos de ICMS, IPI, PIS e COFINS que evitam a cumulatividade de tais tributos ou mesmo sobre os créditos presumidos de IPI [...] Aliás, a Lei 9.718/98, em seu art. 3º, § 2º, inciso III, 753 chegou a determinar a exclusão, da base de cálculo da COFINS e do PIS, dos valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica<sup>18</sup>.

Um debate que nasce dessa dicotomia é o cálculo por dentro e por fora do ICMS, visto que esse imposto integra sua própria base de cálculo, pois, na compra ou venda de um produto ou serviço já está embutido o valor do imposto. Por essa razão, sua alíquota efetiva, resultante da aplicação de fórmulas contábeis, é superior a alíquota nominal, informada em obrigações acessórias, sendo por isso conhecido como um imposto calculado por dentro - visto que, no imposto calculado por fora, seu valor é subtraído do valor final. Desse modo, defende o autor Eduardo Sabbag que:

[...] quando verificamos o preço de um produto na prateleira de um supermercado, devemos enxergar nele a soma de vários “preços” compondo o preço final. Refiro-me às despesas várias que o comerciante tem com o produto a ser comercializado: funcionários, manutenção do local, aluguel, seguros etc. Além disso, deve-se embutir no preço final o lucro e, fundamentalmente, os impostos. Aí se vê o ICMS “por dentro”, já calculado pelo comerciante<sup>19</sup>.

Entretanto, devemos levar em consideração que o cálculo “por dentro” do ICMS, determinado pela LC 87/96, permite que a alíquota incidente não se limite apenas ao preço do serviço ou mercadoria, englobando também o valor do próprio imposto. Depreende-se assim que a operação de venda de mercadorias não pode ser automaticamente entendida como uma composição do faturamento do vendedor, pois o valor angariado advém de uma obrigação imposta ao negócio jurídico, o qual integrará os cofres públicos. Entende assim Carrazza que:

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde

<sup>17</sup> Texto para o livro “Sistema Constitucional Tributário – Dos fundamentos teóricos aos ‘hard cases’ – Estudos em Homenagem ao Ministro Luiz Fux” (Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre, 2013, p. 415).

<sup>18</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12ª Ed: São Paulo: Editora Saraiva, 2021. P. 186-193.

<sup>19</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**: Ideal para concursos públicos. 2ª ed. São Paulo, Editora Saraiva, 2010.

se deu a operação mercantil (cf. art. 155, II, da CF). A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção “supra”), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS<sup>20</sup>.

Nesse mesmo sentido, em concordância, leciona Barros:

Resumindo, consistindo a base de cálculo para fins tributários num padrão ou unidade de referência utilizada na quantificação do fato tributário, se o ICMS não constitui ingresso patrimonial pela circunstância de simplesmente transitar pelo caixa do contribuinte, tido como mero agente repassador dos mencionados tributos, não há como admiti-lo na base de cálculo das contribuições previstas no artigo 195, I, “b”, CF, posto que estes incidem sobre a receita ou faturamento<sup>21</sup>.

Conclui-se, portanto, que a base de cálculo do PIS e da COFINS deverá englobar somente valores relativos ao ganho da pessoa jurídica, pois, do contrário, essas contribuições passariam a ter como base de cálculo o faturamento conjuntamente com o montante pago em função do ICMS, constituindo assim, indevida majoração de bases de cálculo, incongruente com os preceitos constitucionais.

---

<sup>20</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22<sup>a</sup> ed. São Paulo, Editora Malheiros, 2006.

<sup>21</sup> BARROS, Pedro Melchior de Melo. ICMS não é faturamento, portanto, não é base para Cofins. Revista Consultor Jurídico, 21 de julho de 2007. Sem paginação (*online*). Disponível em: [http://www.conjur.com.br/2007-jul-21/icms\\_ao\\_faturamento\\_portanto\\_ao\\_base\\_cofins](http://www.conjur.com.br/2007-jul-21/icms_ao_faturamento_portanto_ao_base_cofins) Acesso em: 27 jul. 2022.

## **2. ANTECEDENTES DO RE 574.706/PR**

Para compreendermos o RE 574.706/PR, objeto de estudo do presente trabalho, entende que, primeiramente, faz-se necessário a análise de seus antecedentes, de modo a possibilitar a discussão apresentada na sequência. Tendo isso em vista, para tanto, faremos breves comentários do que foram o RE 240.785/MG e a ADC 18, decisões emblemáticas que nortearam o início da discussão em questão.

### **2.1. BREVE ANÁLISE: RE 240.785/MG e ADC 18**

O RE 240.785/MG foi interposto pela empresa Auto Americano Distribuidor de Peças LTDA, contra o acórdão proferido em 27 de setembro de 1994, pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o qual discutia a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição COFINS, tendo por relator o Ministro Marco Aurélio.

Quando esse julgamento já totalizava o placar de votos de seis a um, a favor da exclusão foi necessária a sua suspensão, devido a interposição da ADC 18 em 10/10/2007, ajuizada pelo Presidente da República com pedido de medida cautelar que objetivava a declaração de constitucionalidade do art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718, de 27.11.1998. Essa ADC buscava regulamentar a base de cálculo do PIS e COFINS, determinando assim, quais valores seriam excluídos da receita bruta, pedindo que fosse declarada constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo das respectivas contribuições.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (...) § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário<sup>22</sup>

Tal medida foi adotada devido às possíveis consequências econômicas que a diminuição expressiva da arrecadação poderia causar caso o RE 240.785/MG continuasse ganhando no plenário. Tendo isso em vista, foi adotada essa manobra processual pelo Advogado-Geral da

---

<sup>22</sup> BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. Brasília, DF, 27 de novembro de 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm) Acesso em: 14 jul. 2022.

União, hoje Ministro Dias Toffoli, com a finalidade de tentar “diminuir” o possível rombo nos cofres públicos que o RE poderia trazer, graças ao grande contingente monetário que poderia ser preciso restituir ao sujeito passivo e ao que deixariam de faturar nos anos subsequentes.

Porém, o julgamento da ADC nunca foi adiante, visto que, desde 2009 o processo encontrava-se guardado no gabinete do Ministro Celso de Mello, relator da ação. Nesse período, a liminar foi deferida temporariamente e teve sua validade estendida por um curto espaço de tempo, deixando de produzir efeitos a partir de setembro de 2010.

Em 08 de outubro de 2014, o plenário do STF concluiu o julgamento do RE 240.785/MG, entendendo por maioria de votos que o ICMS não deve ser incluído na base de cálculo da COFINS, uma vez que não faz parte do conceito de faturamento. Nesse sentido, o contribuinte foi reconhecido como mero intermediário entre o consumidor e o Estado, realizando, assim, apenas o repasse de verbas, não incrementando por isso em sua riqueza.

Por esse entendimento, ficou reconhecido que tributar essa parcela seria uma violação ao princípio da capacidade contributiva, porém essa decisão não teria efeito erga omnes, beneficiando somente a empresa que interpôs o recurso.

Acerca disso, veja-se a Ementa:

“TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento”.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> RE 240.785, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014.

### **3. ANÁLISE DO ACÓRDÃO RE 574.706/PR**

Neste capítulo, iremos dissecar o que foi o RE 574.706/PR, analisando cada um dos votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal. Observa-se a partir da leitura que a argumentação utilizada no RE embasa-se em grande medida no que já foi debatido no RE 240.785, anteriormente analisado, seja pela concordância ou discordância dos argumentos já apresentados.

Portanto, torna-se notório que, a temática que já se encontrava em discussão desde 1999, precisava com urgência de um posicionamento definitivo, devido às inúmeras interpretações adotadas em diferentes tribunais que agiam de maneira diversa, fazendo-se necessário a uniformização do entendimento.

#### **3.1 ORIGEM DO RE 574.706/PR**

O Recurso Extraordinário 574.706/PR iniciou-se por meio de um mandado de segurança impetrado perante o juízo da 8ª Vara Federal Cível de Curitiba em face do Delegado da Receita Federal em Curitiba/PR, pela empresa Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA, o qual requeria a concessão de segurança com o objetivo de:

Excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores correspondentes ao ICMS, impedindo que a autoridade coatora venha a lançar e exigir o presente tributo em relação a referida base de cálculo, assim como reconhecer o direito à compensação/restituição dos valores pagos indevidamente, e a reconstituição da conta gráfica quanto a saldos credores após a não-cumulatividade da PIS e COFINS devidamente atualizados pela SELIC, observada a prescrição<sup>24</sup>.

Dessa forma, a juíza de primeira instância decidiu pela procedência do pedido, tendo em vista, o julgamento do RE 240.785/MG, o qual, já contava com maioria de votos no período em questão, a favor da exclusão do ICMS da contribuição COFINS.

Entretanto, houve apelação e remessa necessária, dessa forma, por maioria de votos a sentença foi reformada de mérito e ficou decidido que o ICMS integraria a base de cálculo das contribuições PIS/COFINS. Destaca-se que nessa época não houve a interposição de embargos infringentes ou de declaração.

---

<sup>24</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021.

Por conseguinte, em 21/09/2007, a recorrente interpôs recurso extraordinário, com fulcro no art. 102, III, “a”, da Constituição da República, alegando violação ao art. 195, I, “b”, do Texto Constitucional, adotando como justificativa o fato de que o ICMS não deve ser incluído na base de tais contribuições, tendo em vista que refere-se somente a categoria de ônus fiscal, não sendo por isso abarcado pelo conceito constitucional de faturamento.

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: a) contrariar dispositivo desta Constituição;

[...]

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: b) a receita ou o faturamento<sup>25</sup>.

Houve, em sequência, contrarrazões por parte da Fazenda Nacional, no qual a União afirmava que a jurisprudência pacificada entendia pela inclusão do ICMS, conforme enunciado das súmulas 258 do TFR1 e 68 e 94 do STJ. Resumindo suas pontuações nos seguintes argumentos:

- a) o valor do ICMS como custo que é na formação do preço da mercadoria ou do serviço deve compor o cálculo da receita bruta, base de cálculo da COFINS;
- b) o fato do ICMS ser recolhido aos cofres públicos estaduais não desnaturaliza a sua condição de custo componente do preço da mercadoria ou do serviço, eis que os demais custos também não são, em regra, destinados ao contribuinte, mas sim a terceiros;
- c) não há nenhuma relevância jurídica no fato do ICMS ser destinado aos cofres públicos estaduais enquanto grande parte dos demais custos é destinado a pessoas físicas ou jurídicas de direito privado;
- d) outros tributos que também compõem os custos da mercadoria ou do serviço são destinados a pessoas jurídicas de direito público, e nem por isso deixam de ser considerados custos e deixam de ser contabilizadas no valor da receita bruta;
- e) no julgamento do RE 212.209/MG o STF definiu que um tributo pode fazer parte da base de cálculo do mesmo tributo ou de outro tributo, eis que se trata de custo que compõe o valor da mercadoria ou da prestação do serviço, motivo pelo qual o

---

<sup>25</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em 14 de julho de 2022.

provimento do presente recurso implicará a mudança de entendimento inclusive quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS;

f) não há nenhuma relação do julgamento que em novembro de 2005 considerou inconstitucional a ampliação da base de cálculo da COFINS pela Lei nº 9.718/98 com o presente julgamento, pois enquanto naquele caso se tratava da ampliação da base de cálculo, neste se trata de restringir a base de cálculo existente desde a LC 70/91.<sup>26</sup>

A Vice-Presidência do Tribunal Regional da 4ª Região admitiu o recurso, reconhecendo a índole constitucional do tema abordado como representativo de controvérsia e o STF a reconheceu em preliminar de repercussão geral. No entanto, a Procuradoria-Geral da República pediu pelo sobrestamento do feito devido à ADC 18, anteriormente mencionada, não ter sido julgada, o que não foi acatado. Assim, em 15/04/2014 o caso foi colocado em pauta, tendo como relatora a Ministra Carmem Lúcia.

### **3.1. VOTOS FAVORÁVEIS E DESFAVORÁVEIS**

#### **3.1.1. Voto da Ministra Carmem Lúcia (relatora)**

A Relatora começa seu voto lembrando a diferenciação entre o conceito de faturamento e receita, realizado pela análise dos Recursos Extraordinários: ns. 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, rememorando, assim, tais conceitos, por meio da fala do Ministro Cezar Peluso

Está claro, portanto, que, na larga discussão acerca da noção constitucional do termo faturamento, ficaram expressamente reconhecidas e decididas duas coisas irrefutáveis: a) o sentido normativo da expressão receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços correspondia ao conceito constitucional de faturamento; b) mas, porque mais amplo e extenso como denotação própria do gênero, o significado da locução legal receita bruta ultrapassa os limites semânticos desse mesmo conceito. É o que, em primoroso memorial, sublinhou e sintetizou HUMBERTO ÁVILA: “A leitura deste longo precedente pode levar à interpretação de que o Supremo Tribunal Federal igualou o conceito de ‘faturamento’ ao conceito de ‘receita bruta’. Não o fez, porém. O que ocorreu foi algo diverso: para manter a constitucionalidade da norma, o Tribunal resolveu empreender uma interpretação conforme a Constituição para o efeito de entender que a expressão legal ‘receita bruta’ só seria constitucional se se enquadrasse no conceito de faturamento e, para isso, deveria ser entendida como receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços, pois esse seria, precisamente, o conceito de faturamento incorporado da legislação infraconstitucional pela Constituição”<sup>27</sup>

<sup>26</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021.

<sup>27</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021.

No que tange a discussão sobre a inclusão ou exclusão do ICMS, a Ministra relembra o argumento trazido por Roque Antonio Carazza, que advogou para os contribuintes no Recurso Extraordinário 240.785:

O punctum saliens é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal. Reforçando a ideia, cabe, aqui, estabelecer um paralelo com os clássicos ensinamentos de Aliomar Baleeiro acerca dos ‘ingressos’ e ‘receitas’. Assim se manifestou o inolvidável jurista: ‘As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como ‘entradas’ ou ‘ingressos’. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de movimento de fundo’, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionadas à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo. ‘(...) ‘Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.’ Portanto, há ingressos de dinheiro que são receitas, já que entram nos cofres públicos, a título definitivo. E há ingressos de dinheiro que neles apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, nada acrescentando ao Erário.(...) A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS’.<sup>28</sup>

Por fim, concluiu que o ICMS não se inclui na definição de faturamento, pois, apesar de incidir sobre o valor da operação, devido ao regime de compensação, seu saldo deverá ser utilizado para pagar o tributo, sendo posteriormente repassado à Fazenda Pública, afastando, por isso, a composição de custo, logo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS. Dessa forma, votou pelo provimento do recurso extraordinário.

### **3.1.2. Voto Ministro Edson Fachin**

O Ministro inicia seu pronunciamento inaugurando a divergência, sendo por isso o primeiro voto desfavorável, apresenta em sua fala o seguinte entendimento de que o conceito de “faturamento se traduz na somatória de receitas resultantes das atividades empresariais”<sup>29</sup>, sendo, por isso, entendido como gênero receita bruta, englobando, assim, a todo o valor recebido da venda de mercadorias e prestação de serviços, inclusive o ICMS destacado na nota fiscal.

<sup>28</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021.

<sup>29</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021.

Dessa forma, defende o posicionamento do Ministro Gilmar Mendes adotado no RE 240.785, de que a exclusão deste montante do produto dentro do processo de operação, sem expressa determinação normativa, desconfigura a sistemática pacificada do COFINS, levando a crer indevidamente que a contribuição incide sobre o lucro.

Após realizar diferentes explicações de tributos que podem ser incluídos na base de cálculo do PIS/COFINS, o Ministro finaliza com a defesa de que “tendo em vista que a normatividade constitucional comporta a inclusão dos valores destacados de ICMS na receita bruta, por sua vez base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS”<sup>30</sup>. Logo, entende-se que esse meio de tributação não pode ser entendido como *bis in idem*, visto que, o ordenamento permite a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outro tributo, processo que ocorre na própria incidência do ICMS sobre o próprio ICMS. Sendo, por isso, contra o recurso.

### **3.1.3. Voto Ministro Luís Roberto Barroso**

Ao iniciar seu voto, o Ministro apresenta uma análise crítica sobre os posicionamentos adotados no que diz respeito às decisões anteriores dos tribunais, assim ele sintetiza em sete pontos sua posição, sendo os principais argumentos: a utilização do senso comum de que “tributo não deve integrar a base de cálculo de outro tributo, e que receita de terceiros não deve integrar a base de cálculo para fins de tributação”. Assim o jurista afirma que se extrairmos tudo aquilo que pode ser entendido como despesa do termo faturamento, estaremos tributando o que é o lucro.

Desse modo, de todos os argumentos demonstrados, observa-se que esse Ministro é o que mais utiliza de termos alarmantes, adotando uma posição de preocupação sobre o futuro ao buscar demonstrar que a exclusão do ICMS produziria um “impacto sistêmico” com efeitos imprevisíveis aos cofres públicos o que pode vir a provocar um desequilíbrio de “efeito cascata imprevisível”, devido a proposição de que o contribuinte atua como mero arreador e repassador de ICMS ao Estado. Para ele, essa afirmação age com incongruência, visto que o ICMS não é retido na fonte, portanto, acompanha a divergência, sendo o segundo voto pelo não provimento do recurso.

---

<sup>30</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021.

### 3.1.4. Voto Ministra Rosa Weber

A Ministra que havia se eximido de votar no RE 240.785, apresentou o segundo voto a favor do provimento e a sistemática de seu voto esta centrada na diferenciação dos termos receita bruta, receita líquida, ingressos e faturamento. Portanto, para falar sobre o tema a jurista decide relembrar seu voto RE 606.107-RS, o qual foi utilizado como precedente na discussão em pauta pelas partes.

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a 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, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública: Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.<sup>31</sup>

Dessa forma, observa-se que Ministra buscou utilizar o filtro constitucional para fazer uma leitura da legislação infraconstitucional, afastando por isso, conceitos contábeis, conforme as palavras de José Antonio Minatel citadas por ela “há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual esperasse sejam retratados, não o contrário”<sup>32</sup>.

### 3.1.5. Ministro Luiz Fux

O Ministro inicia seu voto afirmando que o que esta sendo discutido no recurso não se reduz somente a dicotomia de que tributo pode incidir sobre tributo, mas sim o conceito constitucional de faturamento, conforme os preceitos do art. 195, inciso I. Desse modo, ele realiza uma pequena comparação entre o Direito Tributário e o Direito Penal, afirmando que a “a teoria geral do Direito Penal sempre foi aplicada à teoria do Direito Tributário: não há crime sem lei anterior que o defina; não há tributo sem lei anterior que o defina”<sup>33</sup>. Nesse sentido, o fato da Carta Magna não definir expressamente que existe a possibilidade de exclusão do ICMS, não pode ser entendido como uma autorização para exclusão da base de cálculo. Assim, o Ministro segue o voto da presidenta.

<sup>31</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021

<sup>32</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021.

<sup>33</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021.

### 3.1.6. Voto Ministro Dias Toffoli

De acordo com o Ministro Dias Toffoli, o “ônus financeiro do ICMS transferido, por meio do preço convencionado da mercadoria ou do serviço, para dentro da receita ou do faturamento está abrangido pela materialidade do PIS/Cofins”<sup>34</sup>. Logo, ICMS não é faturamento nem receita.

Dessa maneira, ele ressaltou que o RE 240.785 teve como resultado aproximar os conceitos de faturamento e receita líquida, em incongruência com o entendimento já pacificado de que faturamento seria, na verdade, equiparado à receita bruta. Dessa forma, conclui que:

Como exposto, a parte recorrente, no que tocante às mercadorias por ela vendidas e aos serviços por ela prestados, atua como verdadeira contribuinte do ICMS. Responde ela por débito tributário próprio, e não de terceiro. Como bem lembrou o Ministro Eros Grau no RE 240.785, o ICMS não funciona como um imposto retido.<sup>35</sup>

Finalizando, negando assim, provimento ao recurso.

### 3.1.7. Voto Ministro Ricardo Lewandowski

O Ministro Ricardo Lewandowski acompanha o voto da Relatora e inicia seu posicionamento pedindo licença a divergência e afirmando que se manterá fiel aos argumentos trazidos no RE 240.785. Nesse sentido, ele busca a compreensão do conceito de faturamento de maneira simplificada e presente no dia-a-dia de comerciantes e empresas, discordando assim, de conceitos segundo ele “metafísicos” que não condizem com a realidade, assim afirma

O faturamento sempre foi entendido pela doutrina - de um lado - e mesmo pela prática comercial, como receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. É isso que é, singelamente, faturamento. Basta perguntar para qualquer pessoa que passa na rua, qualquer indivíduo que se dedique à mercancia. Singelamente compreendido, faturamento, ou receita, é simplesmente isso.<sup>36</sup>

O jurista defende que não se pode entender uma verba recebida com caráter transitório, com propósito de repasse a terceiro, como receita oriunda da venda de mercadorias ou prestação de serviços, resumindo-se somente em mero trânsito contábil.

<sup>34</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021.

<sup>35</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021

<sup>36</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021

### 3.1.8. Voto Ministro Marco Aurélio

O Ministro apresentou seu entendimento de maneira breve e sucinta, afirmando quatro premissas sobre o tema debatido: o receio do Estado sobre o provimento do recurso, a confusa interpretação do conceito de faturamento e receita bruta, a decisão sem efeito vinculante do RE nº 240.785 e o problema advindo do imposto em cascata.

Primeiro, o jurista evoca uma crítica ao comportamento do Estado, que mostrou-se claramente temeroso as consequências do provimento, o que pode ser observado pelo pedido de modulação para que a decisão só viesse a fazer efeito a partir de 2018, o que diverge da história, já que contabilizaria período posterior ao termo inicial do processo. Em segundo lugar, a discussão sobre o conceito de faturamento torna-se obsoleta, visto que o real problema a ser discutido é o fato de que o contribuinte não fatura o ICMS. Em terceiro, relembra que o entendimento do RE nº 240.785 deve ser mantido, para dirimir a dúvida anteriormente mencionada. E, por último, julga a ideia de incidência de tributo sobre tributo, reafirmando que tal sistemática promove a sobreposição em termos de cálculo no direito tributário.

### 3.1.9. Voto Ministro Gilmar Mendes

O Ministro acompanha a divergência e inicia seu voto lembrando o julgamento do RE 240.785, demonstrando que naquela oportunidade fez parte da divergência ao voto dominante, conjuntamente ao Ministro Eros Grau, com a ideia de que o “ICMS ingressa no patrimônio do vendedor do produto, na medida em que compõe seu preço e integra seu faturamento, assim como os demais custos e gravames das operações comerciais”<sup>37</sup>.

Além disso, o Ministro apresenta um voto de maneira organizada, apresentando tópicos que elucidam toda a construção do argumento legal, por meio da análise da lei, passa pelos julgados predecessores e resume seu posicionamento de maneira sucinta nos seguintes termos

o ICMS integra a própria base de cálculo (o chamado cálculo por dentro), evidenciando que o imposto indireto compõe o valor da operação de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços; b) a hipótese de incidência e a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, tributos reais, estão relacionadas à realidade econômica bruta, sendo irrelevante se as operações são superavitárias ou não; c) a exclusão do ICMS da base de cálculo aproxima

---

<sup>37</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021.

indevidamente a COFINS da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL) ; d) a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS gera consequências perversas ao sistema tributário e ao financiamento da seguridade social, tais como, a busca por novas fontes de financiamento ou o aumento de alíquota para fazer face às perdas de receitas, as quais são necessárias para o cumprimento dos encargos do Estado Social, e o aumento de complexidade e do custo de administração do sistema tributário; e) o ICMS destacado na nota fiscal não é automaticamente transferido ao Erário, nem o contribuinte é um mero intermediário entre o consumidor e a fazenda pública nessa transferência; f) o expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua torna ainda mais complexo e oneroso nosso sistema tributário.<sup>38</sup>

Na mesma linha da crítica apresentada pelo Ministro Luís Roberto Barroso, o Ministro Gilmar Mendes demonstra uma grande preocupação com as possíveis consequências advindas do provimento do recurso, como relata a seguir

Na verdade, o acolhimento do entendimento da recorrente abrirá diversas fragilidades no sistema da COFINS, criando outro tributo pautado pelas circunstâncias pessoais do contribuinte e de cada parcela que integra o resultado das operações. Indevidamente, passa-se a tratar a presente contribuição como tributo pessoal, aproximando-a de tributo sobre a renda ou sobre o lucro.<sup>39</sup>

### **3.1.10. Voto Ministro Celso de Mello**

O Ministro inicia seu voto de maneira emblemática, relembrando a supremacia da Constituição, a qual “não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste – enquanto for respeitada – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades jamais serão ofendidos”<sup>40</sup>, assim enfatiza o papel do Supremo como responsável por velar para que os preceitos constitucionais não sejam desfigurados.

Assim, ao longo do voto, o Ministro elenca diversos livros e autores referência do Direito Tributário, para demonstrar sua posição que em consonância ao Professor Humberto Ávila, entende pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, uma vez que, os valores recolhidos a título desse imposto não se submentem ao conceito de faturamento ou receita, pois:

De um lado, porque os valores recebidos a título de ICMS apenas ‘transitam provisoriamente’ pelos cofres da empresa, sem ingressar definitivamente no seu patrimônio. Esses valores não são recursos ‘da empresa’, mas ‘dos Estados’, aos quais

<sup>38</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021.

<sup>39</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021.

<sup>40</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021.

serão encaminhados. Entender diferente é confundir ‘receita’ com ‘ingresso’. E ‘receita transitória’ é contradição em termos, verdadeiro oxímoro, como o ‘fogo frio’ a que fazia referência CAMÕES.<sup>41</sup>

### **3.1.11. Conclusão do julgamento**

Em suma, após o voto da relatora Ministra Cármen Lúcia (Presidente) dando provimento ao recurso extraordinário, os Ministros Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, a acompanharam com o provimento e os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso e Dias Toffoli, o negaram. Entretanto, o julgamento foi suspenso para colher os votos dos Ministros Gilmar Mendes e Celso de Mello, sendo que o primeiro permaneceu com a divergência e o segundo acompanhou a Relatora. Por fim, por maioria dos votos o tema 69 foi apreciado com repercussão geral, concedendo provimento ao recurso extraordinário e firmando a seguinte tese “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”.

---

<sup>41</sup> RE 574.706/PR, Rel. Min. Carme Lucia, Tribunal Pleno, DJe 13.05.2021.

#### 4. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da segurança jurídica constitui diretriz basilar da atividade de tributar em nosso país, dessa maneira o art. 5º da Constituição da República prevê em seu caput a garantia à inviolabilidade da segurança do cidadão. Em conformidade, o legislador, no que tange ao Direito Tributário, busca salientar essa regra por meio do art. 5º, inciso II c/c ao art. 150, I, desse dispositivo, os quais estabelecem que o princípio em questão será requisito fundamental para instituição e majoração de tributos.

Visto que os mesmos limitam o poder de tributar do Estado, pois, conforme suas diretrizes, ninguém poderá ser obrigado ao pagamento de verbas tributárias sem lei pretérita que o estabeleça e regulamente<sup>42</sup>. Assim, de acordo com José Afonso da Silva:

A segurança jurídica consiste no 'conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida'. Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída.<sup>43</sup>

Ainda, segundo o autor Roque Antônio Carazza<sup>44</sup>, o princípio da segurança jurídica consiste em uma forma de manifestação do Estado Democrático de Direito brasileiro e tem como fim primordial zelar para expectativa do cidadão, partindo do pressuposto que deve agir de maneira a vedar a adoção de medidas que possam causar frustração ou quebra de confiança que os mesmo depositam na instituição Estado.

Ademais, Derzi<sup>45</sup> afirma que o Direito Tributário em si tem em seu alicerce as garantias exteriorizadas por meio de regras e princípios, os quais, fundamentam seu ordenamento, potencializando assim, a segurança jurídica.

Em concordância, Canotilho afirma que:

O homem necessita de segurança jurídica para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de direito. Estes dois princípios - segurança jurídica e proteção à confiança

<sup>42</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 06 de agosto de 2022.

<sup>43</sup> SILVA, José Afonso da Silva. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2006, p.133

<sup>44</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p. 483.

<sup>45</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 159.

- andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da proteção da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexas com elementos objetivos da ordem jurídica - garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito - enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjetivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos.<sup>46</sup>

Dessa forma, em face do atual tema discutido nesse trabalho, é notória que a manutenção de um posicionamento definitivo sobre o conceito de receita bruta e faturamento, é de suma de importância para a construção da confiança do contribuinte no sistema tributário. Nessa esfera, podemos citar o art. 5º, inciso XXXVI, CF/88 que materializa essa visão, demonstrando que “a lei não prejudicará o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito”.<sup>47</sup> Assim, entende-se que o princípio citado divide-se em dois aspectos, primeiro, o aspecto objetivo, no que tange a estabilidade das relações jurídicas, em segundo plano, no aspecto subjetivo, no que refere-se à proteção da confiança legítima do cidadão.

---

<sup>46</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2000, p. 256

<sup>47</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 06 de agosto de 2022.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a finalização do julgamento, foi decidido pela modulação dos efeitos, tal medida tem como fim restringir a eficácia temporal de determinado julgamento em forma de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade. Dessa forma, os contribuintes que já ajuizaram suas ações, tendo alcançado trânsito em julgado ou não até a data de 15/03/2017, data em que ocorreu o julgamento da tese do século, poderão requerer o ressarcimento de valores referente ao período retroativo de até 5 anos anteriores ao ajuizamento da ação ou ao requerimento administrativo. Já, em relação aos contribuintes que não adotaram a posição cautelosa e decidiram esperar o posicionamento do STF, esses somente poderão requerer o ressarcimento a partir da data de julgamento, de 12/05/2021 em diante.

Além disso, outra questão definida nesse julgamento foi que para efeitos de cálculo de indébito tributário decorrente da exclusão, o valor a ser excluído de ICMS será o destacado na nota fiscal, não o efetivamente recolhido, posição defendida pela Fazenda Nacional. Assim, após a análise dos argumentos citados, alguns pontos devem ser debatidos para entendermos as consequências da modulação de efeitos deste julgado.

Primeiramente, observa-se que a Fazenda Nacional pediu que a modulação iniciasse a partir da data de 12/05/2021, na qual ocorreu o presente julgamento. Entretanto, tendo em vista o argumento de respeito ao princípio da segurança jurídica, a Ministra Carmem Lucia defendeu que a modulação iria se iniciar a partir de 15/03/2017, pois seria nesse momento que o posicionamento do STF foi realmente definido.

Em segundo lugar, o fato de a decisão beneficiar somente o contribuinte que entrou em 2017 com a ação deixa dúvida no que tange a insegurança jurídica, visto que, em um país marcado por incertezas, o contribuinte receoso do cenário de instabilidade, não seria protegido, causando por isso desrespeito ao princípio da segurança jurídica, base do ordenamento tributário.

Ademais, outra insegurança jurídica que pode ser causada é o fato do RE ser um marco para novas decisões a serem retomadas, como o Tema 118, RE 592616/RS, sobre a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/COFINS; o Tema 1.048, que versa sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB; e o RE nº 1.204.686/RS-AgR, sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados no regime do lucro presumido. O próprio Ministro

Gilmar Mendes no RE em discussão alertou que "esta decisão servirá de grande estímulo à criação das inúmeras outras teses tributárias a ocuparem a pauta dos Tribunais nos próximos anos".

No que tange ao ISS, no texto legal esse imposto, previsto no art. 156, II, da CF/88, já foi excluído do âmbito de incidência do ICMS, já que apesar de ambos possuírem fatos gerados quase idênticos, suas hipóteses de incidência se diferem. Pois, a hipótese do ISS é o serviço tributável desempenhado, enquanto o ICMS trata-se de operações jurídicas de circulação de mercadorias. Desse modo, o RE 592.616/RS, que pleiteou a tratativa da demanda de exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/COFINS, utiliza a mesma análise do conceito de faturamento e receita referente ao RE aqui estudado, já houve até o reconhecimento de sua repercussão geral.

Já sobre a CPRB, prevista na Lei nº 7.689/88, houve a conclusão do julgamento do Tema 1.048 (RE 1.187.264/SP) que versava sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo dessa contribuição. A tese fixada, foi a favor da inclusão, seguindo posicionamento divergente do que foi adotado no tema 69, discutido nesse trabalho. Tal medida gera insegurança jurídica, já que, assim como o PIS e a COFINS, o cálculo da CPRB também é feito pela receita bruta. Desse modo, criar diferentes entendimentos do que seria receita bruta, conforme o tributo tratado, não tem sentido e coloca o contribuinte em uma situação de vulnerabilidade perante o sistema.

Por último, em relação a inclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ/CSLL, RE nº 1.204.686/RS, o entendimento atual é de que o ICMS é mero ingresso, não configurando, portanto, receita tributável. A influência do RE em estudo sobre o caso do RE do IRPJ/CSLL é visível, já que, nesse último já está pacificado o entendimento de que o ICMS não configura faturamento ou receita bruta das empresas, por constituírem somente ingressos transitórios com o objeto de serem repassados ao destinatário final, o ente público.

Em terceiro lugar, um dos principais argumentos trazidos seria o Princípio da Capacidade Contributiva para aqueles que defendem a exclusão do ICMS, tal princípio esta em concordância com o art. 145, § 1º, o qual prevê que os impostos serão instituídos levando em consideração o caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, buscando assim, prezar pelos direitos individuais. Ou seja, tal conceito pode ser entendido como aptidão do contribuinte de suportar a carga tributária, nesse sentido, Natoli<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup> NATOLI, Luigi Ferlazzo *apud* Costa, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed. Atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 35-36.

defende que a capacidade contributiva pode ser demonstrada por meio da propensão de adquirir bens necessários a sua sobrevivência, convencendo a demonstrar o mínimo vital. Tal princípio, pode ser usado como base para as futuras decisões, anteriormente citadas nesse capítulo, ainda mais, por estar tão atrelado ao atual posicionamento adotado pelo STF.

Em quarto lugar, tendo em vista o fato de que o julgamento ocorreu de maneira extremamente vagarosa, demonstrando a morosidade que acompanha o jurídico brasileiro, o que pode ser observado pelo lapso temporal de 4 anos em que perdurou a ação em seu processo de julgamento, percebe-se que, a demora do STF em se posicionar perante um assunto tão polêmico que remonta o século passado, é um vestígio da necessidade de mudanças expressivas. Foi tempo o suficiente para inúmeros contribuintes entrarem em juízo, terem seus direitos reconhecidos, receberem créditos, decisões transitarem em julgado, créditos serem utilizados e o fluxo econômico seguir seu caminho tradicional, sem que, tivéssemos um posicionamento definitivo sobre o assunto. Assim, agora a justiça encontra-se com inúmeras decisões divergentes, que em grande medida prejudicaram contribuintes que no momento buscam incessantemente serem ressarcidos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2ª Ed: Rio de Janeiro. Editora Forense, 2019.
- ATALIBA, Geraldo. **ISS e Base Imponível**. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, 1º vol. Revista dos Tribunais, São Paulo: 1978.
- BARROS, Pedro Melchior de Melo. ICMS não é faturamento, portanto, não é base para Cofins. **Revista Consultor Jurídico**, 21 de julho de 2007. Sem paginação (*online*). Disponível em: [http://www.conjur.com.br/2007-jul-21/icms\\_ao\\_alcance\\_de\\_todos](http://www.conjur.com.br/2007-jul-21/icms_ao_alcance_de_todos) Acesso em: 27 jul. 2022.
- BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo. **ICMS ao alcance de todos: parte geral**. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado Livraria, Distribuidora e Editora, 2015.
- BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 10 abr. 2022.
- BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir). Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Brasília, DF, 13 de setembro de 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm) Acesso em: 09 de agosto de 2022.
- BRASIL. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF, 26 de dezembro de 1977. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm) Acesso em: 10 abr. 2022.
- BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 06 de agosto de 2022.
- BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. Brasília, DF, 27 de novembro de 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm) Acesso em: 10 abr. 2022.
- BRASIL. Lei nº 13.473, de 8 de agosto de 2017 – LDO. Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2018. Anexo V. p. 18. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/113473.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113473.htm) Acesso em: 01 ago. 2022.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2000.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Atlas, 2019.

MINARDI, Josiane. **Tributário: Teoria e prática**. 13ª Ed. Bahia: Editora JusPodivim.

NATOLI, Luigi Ferlazzo *apud* Costa, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed. Atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12ª Ed: São Paulo: Editora Saraiva, 2021. P. 186-193.

RE 240.785, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014.

SILVA, José Afonso da Silva. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2006, p.133

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário: Ideal para concursos públicos**. 2ª ed. São Paulo, Editora Saraiva, 2010.

VELLOSO, Marcus Livio Gomes Andrei Pitten. **Sistema Constitucional Tributário: Dos fundamentos teóricos aos 'hard cases'**. Estudos em Homenagem ao Ministro Luiz Fux". Porto Alegre: Livraria do Advogado.