

**CENTRO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR REINALDO RAMOS – CESREI  
FACULDADE REINALDO RAMOS – FARR  
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**ANSELMO GUIMARAES FERREIRA FILHO**

**PONDERAÇÕES SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO  
ICMS E ISS AO COMPOR A BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS**

Campina Grande-PB

2019

**ANSELMO GUIMARAES FERREIRA FILHO**

**PONDERAÇÕES SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO  
ICMS E ISS AO COMPOR A BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS**

Trabalho monográfico de conclusão de curso apresentado ao Curso de Bacharelado em Direito na Faculdade Reinaldo Ramos em Campina Grande-PB, como requisito parcial à conclusão do curso.

Orientador: Prof. Esp. Jubevan Caldas  
Sousa

Campina Grande-PB

2019

- 
- F383p      Ferreira Filho, Anselmo Guimarães.  
Ponderações sobre a inconstitucionalidade da incidência do ICMS e ISS  
ao compor a base de cálculos do PIS/PASEP e da CONFINS / Anselmo  
Guimarães Ferreira Filho. – Campina Grande, 2019.  
46 f.
- Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdade Reinaldo Ramos-  
FAAR, Centro de Educação Superior Reinaldo Ramos-CESREI, 2019.  
"Orientação: Prof. ESP. Jubevan Caldas Sousa".
1. Direito Tributário. 2. Impostos – Inconstitucionalidade. I. Sousa,  
Jubervan Caldas. II. Título.

CDU 347.73(043)

ANSELMO GUIMARAES FERREIRA FILHO

PONDERAÇÕES SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDENCIA  
DO ICMS E ISS AO COMPOR A BASE DE CALCULO DO PIS/PASEP E DA  
COFINS

Aprovada em: 13 de 12 de 2019.

BANCA EXAMINADORA



---

Prof. Esp. Jubevan Caldas de Souza

Faculdade Reinaldo Ramos FARR/ CESREI

(Orientador)

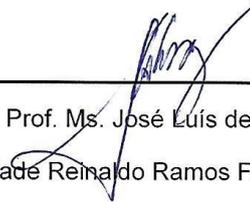


---

Profa. Ms. Mara Karinne Lopes Veriato Barros

Faculdade Reinaldo Ramos FARR/ CESREI

(1º Examinador)



---

Prof. Ms. José Luís de Souza

Faculdade Reinaldo Ramos FARR/ CESREI

(2º Examinador)

Dedico a Deus e a minha família!

## **AGRADECIMENTOS**

Meus agradecimentos se dirigem primeiramente a Deus, pois ele foi minha base e sustentação, para que tivesse força para levar todo este desafio acadêmico em frente e o concluísse com tanta alegria e satisfação.

Aos meus colegas, que sem eles não seria nada como foi, com a força que cada uma me deu durante este trajeto ante às várias dificuldades que surgiram, se tornando um impulso avassalador para que eu não desista do curso.

Agradeço a minha esposa e meus filhos que me deram a atenção e o suporte necessário para que eu estudasse a cada dia mais para chegar ao fim, e aos meus pais que são a base de tudo na vida de qualquer pessoa.

Por fim, não poderia esquecer do meu orientador Professor Jubevan Caldas de Sousa, que além de um excelente profissional na seara tributária, possui uma plateia de seguidores, fruto de seu magnífico trabalho.

A todos, muito obrigado!

“Amo ao Senhor porque Ele ouve as  
minhas súplicas!”

*Salmos 116.1*

## Resumo

O presente trabalho de conclusão de curso vem abordar a inconstitucionalidade da inclusão do valor do ISS na base de cálculo para o PIS/PASEP e para a COFINS. O objetivo geral da pesquisa será o de expor ao leitor, o posicionamento das cortes superiores, no qual o STF (Supremo Tribunal Federal) discutiu a matéria em 08/10/2014, no julgamento da RE – Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, quando decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do COFINS (onde para apuração dos dois tributos, tanto a COFINS quanto o PIS/PASEP usam a mesma base de cálculo para a referida apuração). No entanto, somente agora a partir de 15/03/2017, quando o STF julgou o RE – recurso extraordinário nº 574.706/PR, em fase de repercussão geral, fixando seu posicionamento de que, o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. Após este posicionamento sobre a matéria, de forma harmônica, esta decisão vem influenciando de maneira bastante coercitiva e notável os demais órgãos do poder judiciário, por se tratar de possuir efeito *Erga Omnes* – (tem efeitos para todos). Importante destacar na pesquisa que existe ainda uma ADC (nº 18/DF), na espera de apreciação pelo STF, tratando da mesma matéria. A Fazenda Nacional, com o intuito de ter o reconhecimento da constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo de PIS/PASEP e da COFINS, se posicionou sobre a matéria, se resguardando para não ter que restituir aos contribuintes bilhões de reais e perder ainda bilhões em arrecadações. Seu principal argumento é de que, em virtude de seu cálculo “Por Dentro”, esse imposto não pode ser desvinculado do faturamento e da receita total das empresas que contribuem com estes impostos. Assim, o objetivo específico desta pesquisa versa sobre não só expor o posicionamento jurisprudencial brasileiro quanto ao reconhecimento da inconstitucionalidade da incidência do ICMS, assim como o ISS à base de cálculo do PIS/COFINS. Com o uso de fontes bibliográficas, a pesquisa utilizará técnicas exploratória e qualitativa, destacando como problemática a inconstitucionalidade da incidência do ISS na base de cálculo do PIS/COFINS, e justificando a grande importância destas análises como reflexo direto à saúde financeira dos contribuintes e oxigenação econômica comercial.

**Palavras-chave:** Tributário. Inconstitucionalidade. Impostos. Contribuições.

## Abstract

The present work of course conclusion comes to address the unconstitutionality of the inclusion of the ISS value in the calculation basis for PIS/PASEP and COFINS. The general objective of the research will be to expose to the reader, the positioning of the upper courts, in which the Supreme Court discussed the matter in 08/10/2014, in the judgment of the RE – Extraordinary resource N ° 240.785/MG, when decided by the Unconstitutionality of the inclusion of ICMS in the calculation basis of COFINS (where for the determination of the two taxes, both COFINS and PIS/PASEP use the same calculation basis for the said assessment). However, only now from 15/03/2017, when the STF judged the RE – Extraordinary resource N ° 574.706/PR, in the general repercussion phase, fixing its positioning that, the ICMS does not compose the basis of calculation of PIS/PASEP and COFINS. . After this positioning on the matter, harmonically, this decision has been influencing in a very coercive and remarkable way the other organs of the judiciary, because it is an effect lift omnes – (has effects for all). It is important to highlight in the research that there is still an ADC (n ° 18/DF), awaiting appreciation by the STF, dealing with the same matter. The national farm, in order to have the recognition of the constitutionality of the inclusion of ICMS in the basis of calculation of PIS/PASEP and COFINS, was positioned on the matter, protecting itself so as not to have to reimburse taxpayers billions of reais and lose still Billion in fundraising. Its main argument is that, by virtue of its calculation "inside", this tax cannot be disconnected from the revenues and the total revenues of the companies that contribute to these taxes. Thus, the specific objective of this research is not only to expose the Brazilian jurisprudential positioning regarding the recognition of the unconstitutionality of the ICMS incidence to the basis of calculation of PIS/COFINS, but mainly in the form of analogy, Evidence that in the same way the ISS should also be disregarded from this incidence of calculation basis. With the use of bibliographical sources, the research will use exploratory and qualitative techniques, highlighting as problematic the unconstitutionality of the incidence of ISS in the calculation basis of PIS/COFINS, and justifying the great importance of these analyses as Direct reflection on taxpayers ' financial health and commercial economic oxygenation.

**Keywords:** Tax unconstitutionality. Taxes. Contributions

## LISTA DE FIGURAS

Figura 01: Modelo de Nota Fiscal Eletrônica .....	37
Figura 02: Nota Fiscal de Serviços Eletrônica .....	39

## LISTA DE TABELAS

Tabela 01: Cálculos dos tributos não cumulativos na NF-e .....	38
Tabela 02: Cálculos dos tributos cumulativos na NF-e .....	38
Tabela 03: Cálculos dos tributos não cumulativos na NFS-e .....	40
Tabela 04: Cálculos dos tributos cumulativos na NFS-e .....	40

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>1. CONCEITOS TRIBUTÁRIOS.....</b>	<b>16</b>
1.1 CONCEITOS DE TRIBUTOS, IMPOSTOS E TAXAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO .....	16
1.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE REGEM O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	19
<b>2. LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA RELEVANTES.....</b>	<b>26</b>
2.1 RECURSOS ESPECIAIS E A INCIDÊNCIA PIS/COFINS.....	26
2.2 SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS E ISS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.....	29
<b>3. DIVERGÊNCIA SOBRE O TEMA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E SUAS IMPLICAÇÕES .....</b>	<b>32</b>
3.1 PRINCIPAIS NORMATIVAS E DIVERGÊNCIAS.....	32
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>42</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>45</b>

## INTRODUÇÃO

O trabalho tem como intuito analisar a inconstitucionalidade da inclusão do ISS– Imposto Sobre Serviço na Base de Cálculo de Contribuições para o Programa Social de Integração Social e para o programa de formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) aplicando uma analogia referente a decisões de outro tributo que questiona a mesma inconstitucionalidade nas bases de cálculo, que é o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadoria e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e de comunicação (ICMS).

Refere-se a uma questão bastante relevante que vem sendo causa de intensa discussão nos tribunais brasileiros, sabendo que o supremo tribunal federal e o superior tribunal de justiça têm posições adversas sobre este questionamento, induzindo os demais tribunais. Não obstante, os cenários jurisdicionais atuais sofreram grande abalo com o julgamento em sede de repercussão geral do RE 574.706/PR pelo STF, em março de 2017, conforme se verificara no decorrer do presente trabalho.

Apesar da Fazenda Pública tenha um posicionamento favorável a inclusão do tal imposto no faturamento e nas receitas totais das empresas que contribuem, com intuito de alcançar o reconhecimento da constitucionalidade da incorporação do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, verá que a tese aplicada e argumentada, apresentadas não tem uma consistência que subsistam.

O direito dos contribuintes de acordo com as normativas que regulam os cabimentos de restituição, são restituídos dos valores indevidamente pagos. Em tese sustentada no voto do rel. Marco Aurélio não deve, a possibilidade de restituição ser afastado pelo argumento sem princípios e solides de que a perda da arrecadação para União impossibilitaria a manutenção do sistema tributário nacional pela tese de que o valor do ICMS, em virtude do seu cálculo ``por dentro``. Não pode ser separado do faturamento e da receita total das empresas.

Essa matéria tem o valor agregado enorme para os cofres públicos, tanto na ausência de recebimento quanto dos créditos futuros, quanto no reembolso dos tributos já pagos anteriormente pelos contribuintes, se acontecesse de conseguir provar a inconstitucionalidade da inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS (sistema da tributação por dentro). Se considerado como inconstitucional

teremos cofres públicos com um déficit elevado e uma restituição enorme para com os contribuintes.

Nesse confronto entre entendimentos que de um lado o Supremo Tribunal Federal denota tendências a favorecer os contribuintes em enaltecer a união, o Superior Tribunal de Justiça tem o entendimento, majoritário e oposta, considerando a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, motivo este que serviu de ensejo aos conselheiros do CARF a proferirem decisão contrária ao do STF, apontando em seu Regulamento Interno, nº 69 que quando não houver pacificação na jurisprudência sobre uma matéria, pode o órgão decidir como melhor atender aos seus interesses.

Com isso, o objetivo da pesquisa tem cunho explicativo e exploratório, como explica Antônio Carlos Gil da seguinte forma:

As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. (GIL, 2008, p. 27)

São aquelas pesquisas que têm como preocupação central os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Este é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas. (GIL, 2008, p. 28)

Os procedimentos técnicos utilizados serão de uma pesquisa teórica, que se baseará em pesquisa documental e bibliográfica, se desdobrando inicialmente com foco na pesquisa documental, visto que o tema requer uma análise rica do texto da lei, vindo em seguida a necessidade do conhecimento doutrinário e de teses publicadas no Brasil, servindo de base para comparação de direitos, de forma que auxilie a interpretação teleológica do instituto atual.

Os estudos exploratórios estarão voltados à área de Direito Tributário, assim como julgados em tribunais superiores como o STJ e STF, por entender serem estes os norteadores do ordenamento jurídico brasileiro que serão explorados na presente pesquisa, com fulcro a entender e questionar a constitucionalidade da incidência do ISS na base de cálculo do PIS/COFINS, que resultam em cumulativo recolhimento de tributo. Serão utilizados livros, buscas eletrônicas e artigos científicos que tratem sobre o tema proposto.

Sendo assim, esclarece ainda Antônio Carlos Gil que:

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A única diferença entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. (GIL, 2008, p. 51)

O presente trabalho se divide em três capítulos, sendo auxiliado pela doutrina e da jurisprudência, ficando evidente a tese que não se pode incluir o ICMS na base de cálculo das referidas contribuições, sobre tudo que se refere ao valor que não representa acréscimo algum ao patrimônio para com o contribuinte, com certeza trata-se de um custo para esse contribuinte.

o primeiro capítulo vislumbra a conceituação do PIS/PASEP e da COFINS, bem como do ISS, visando um ângulo geral sobre tributo em suas diversas características, bem como suas espécies, a fim de introduzir o tema no ordenamento jurídico constitucional e infraconstitucional.

No segundo capítulo, introduz-se de fato sobre o tema principal ou melhor no foco do presente trabalho, que seria a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, e seguindo esta inconstitucionalidade fazendo a analogia correta para o ISS, mostrando a inconstitucionalidade do mesmo e por meio de um levantamento histórico da legislação que visa as bases de cálculos das contribuições, para que consultando a doutrina possa analisar os conceitos de receita e faturamento.

Por último, o terceiro capítulo visa o atual entendimento dos tribunais quanto ao conteúdo, analisando cada vez mais a fundo o posicionamento do STF e STJ.

Quanto a conclusão, após expor o conteúdo que fora trabalhado na pesquisa, esta apontará a necessidade que a classe empresária hoje tem, e que urge esperando por entendimento e pacificação do tema com repercussão geral pelo STF, com o propósito de regulamentar e normatizar os procedimentos e cabimentos para os pedidos de restituição dos tributos pagos indevidamente, assim como soluções para o problema abordado na pesquisa serão sugeridos, assim como também, a maneira correta dos aplicativos eletrônicos calcularem esses recolhimentos, evitando que o contribuinte assuma riscos desproporcionais ao tomar a iniciativa de fazê-los sem amparo legal.



## 1. CONCEITOS E PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Antes de introduzir o conteúdo propriamente no foco do presente estudo, tem a necessidade de explanar sobre os principais conceitos que integram o tema, especificamente no que conceitua os elementos em debate, quais sejam, o PIS/PASEP, a COFINS e o ISS.

Primeiramente, focaremos no estudo do tributo, explanando o artigo 3º do código tributário nacional, que p conceitua, a fim de identificar os elementos que o compõe.

Posteriormente, analisaremos as teorias de classificação do tributo (dualista, tripartida, pentapartida e quadripartida), transformando-se por suas espécies (impostos, taxas, contribuições melhorias, contribuições especiais) até irmos direto para o conceito do PIS/PASEP e o CONFINS e do ISS

### 1.1 CONCEITOS DE TRIBUTOS, IMPOSTOS E TAXAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO

Alguns conceitos sobre tributos, impostos e taxas serão elencados, com a finalidade de proporcionar conhecimento basilar, sendo importante para que em seguida adentre-se no cerne da temática.

Diante de vários conceitos jurídicos, explanado e consolidado pela doutrina e jurisprudência, o conceito e determinado, conforme bem expõe Hugo Brito Machado: “(...) em princípio, não e função da lei conceituar (...), entretanto, em face de controvérsia, as vezes dele a lei estabelecer conceitos. (MACHADO, 2010, p. 55)

A redação do artigo 3º do Código Tributários Nacional, traz o seguinte conceito de tributo:

Art. 3º 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. (Art. 3º, CTN)

Diante do exposto que determina legalmente, não há o que se falar em divergência de conceitos, por tanto só nos cabe, fazer um estudo aprofundado sobre seus diversos elementos.

Neste sentido, Carvalho começa explanando o art. 3º no seguinte sentido:

a) Tributo é uma prestação pecuniária compulsória  
(...) Prestação pecuniária compulsória que dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente as prestações voluntárias. (CARVALHO, 2010, p.57)

Machado complementa:

Pode parecer desnecessário qualificar-se a prestação tributaria como compulsória, Não é assim, todavia. Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributaria caracteriza-se pela ausência de elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar o tributo nasce independentemente da vontade. (MACHADO, 2010, p.56).

Tributo in labore seria aquele instituído também sem qualquer referencia a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a atividade profissional cuja lei instituidora determinasse que todo profissional liberal seria obrigado a dar um dia de serviço por mês a entidade tributante. (MACHADO, 2010, p.57).

Com essa indagação, o legislador deixou absolutamente claro a proibição de pagamento de tributo não seja por meio pecuniário. Fato que existem exceções a regras, que são aquele onde o oferecimento de pagamentos de tributos são através de bens imóveis ou móveis, mais por se tratar de raras exceções, não a necessidade de um estudo aprofundado.

Continuando com o estudo para com o art. 3º Paulo de Barros Carvalho separa outra parte do dispositivo:

“c) que não constitua sanção de ato ilícito  
[...] os acontecimentos ilícitos vem sempre atrelados a um providencia sancionatória e, fixando o caráter licito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente as penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários. Como são idênticos os vínculos, isoladamente observados, é pela associação ao fato que lhe deu origem que vamos conhecer a índole da relação.(CARVALHO, 2010, p. 58).

A essência do tributo explanado pelo art. 3º do código tributário, induz coercitivamente o princípio da legalidade, previsto na constituição, em seu art. 150, inciso I. conforme a lei será possível a união, dos Estados, distrito federal e os

municípios arbitra ou aumentar tributos. Este dispositivo remete uma noção de segurança jurídica, por sua vez retira das mãos dos entes federativos, o poder unilateral de arbitrar tributos.

Hugo de Brito Machado, expõe que “a lei instituidora do tributo é, em princípio, a lei *ordinária*. Só nos casos expressamente previsto pela constituição é que se há de exigir lei *complementar* para esse fim”.

Por fim, Carvalho finaliza com seu conceito do artigo:

e) E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (...)se é verdade que atos importantes do procedimento de arrecadação tributaria pertencem á classe dos vinculados, outros muitos existem, dentro da mesma atividade, em que o administrador esta autorizado, pela lei, a integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica , diante do caso concreto, operando com critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetos consagrados no sistema legal.(CARVALHO, 2010, p. 59).

Nessa vertente, Machado expõe que:

[...] dizendo o CTN que tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa *plenamente* vinculada, quer significar que autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. (MACHADO, 2010, p. 61).

O que isso quer dizer, que a lei ela tem que ser clara, objetiva quando determina seus conceito para praticar os seus atos e o conteúdo que o mesmo deva ter, deve descrever positivamente o fato gerador da obrigação, a base de cálculo, e determina sua alíquota, o tempo para recolhimento, os sujeitos que compõe a relação tributaria, não podendo deixar lacunas para que a autoridade administrativa venha a ter modos de manipulação.

Caso haja lacunas na lei, ela deve ser preenchida por normativas, que seja pela a edição do ato normativo, abrangendo a todos quando estiver na situação oportuna hipoteticamente, assim a cobrança do tributo e sempre vinculada a atividade, ainda que a norma abranja conceitos vagos ou indeterminados

Uma vez exposto o conceito de tributo, proveniente do Art. 3º do CTN passaremos a classificação do mesmo.

## 1.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE REGEM O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Torna-se impossível tratar de questões tributárias sem que inicialmente façamos um breve apontamento dos princípios constitucionais que norteiam o Direito Tributário, vigentes na Constituição Federal de 1988, que proporciona garantia constitucional ao cidadão que contribua, sendo estes merecedores de respeito pelos legisladores que elaboram leis federais, estaduais e municipais, que versam sobre os meios e condições que devem recolher seus tributos.

Neste interim, a exposição abaixo irá elencar de maneira bastante resumida, o conceitos principais dos princípios constitucionais que nos interessam apontar, sendo indispensável tal abordagem, visto que mais a frente evocaremos alguns deles para que devidamente seja apontada na pesquisa os motivos que levam a entender a inconstitucionalidade da incidência de impostos na base de cálculos que ensejara recolhimento de outros tributos, o que tornaria absurdo e equivocado tal cálculo por estar sendo cobrado imposto sobre imposto.

Na Constituição Federal de 1988, o art. 145, seguido de outros posteriores, é um dos que mais possui em sua redação diretrizes principiologicas que norteiam o Direito tributário pátrio, e encontra-se inserido no TÍTULO V, que versa sobre a tributação e o orçamento tributário, no CAPÍTULO I, que trata do sistema tributário, e SEÇÃO I, no que diz respeito aos princípios gerais.

Vejamos seu texto:

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. (grifo nosso, Art. 145, CF/88).

Extraindo dele alguns princípios percebidos na letra da lei, com o auxílio da melhor doutrina, teremos os seguintes princípios:

- a) **PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA** – De acordo com o parágrafo primeiro do art. 145, CF/88, supracitado, sempre que possível, o caráter de um tributo deve ser pessoal e calculado de acordo com sua capacidade de contribuição. Este é um dos principais princípios tributários, e rege toda uma estrutura organizacional em cima da qual se sustentam as normas e política tributária, presente nas obrigações dos contribuintes. A pretensão deste princípio é de não atribuir aquele que possui menores rendimentos os mesmos encargos dos que possuem maior riqueza, gerando dificuldade de sobrevivência aos menos favorecidos. A progressividade da qual se refere o texto da lei, confere equidade a este princípio, auferindo maior contribuição de maneira progressiva, que acompanhe maiores rendimentos como base de cálculo para os recolhimentos tributários.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; ([Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre: ([Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Art. 150, CF/88).

- b) **PRINCÍPIO DA LEGALIDADE** – A lei é fundamental para dar legalidade na estipulação e cobrança de um tributo, seja ele a nível federal, estadual (também o Distrito Federal) ou municipal. Esse importante dispositivo constitucional traz como indispensável que uma norma vigente estabeleça e regule a cobrança daquele tributo, assim como também, dispões das impossibilidades de cobrança de alguns impostos direcionados a determinadas classes, em razão da observância de outros princípios constitucionais, em harmonia com a pretensão máxima da Carta Magna, que atende aos requisitos necessários no que diz respeito a um estado democrático de direito, liberal e guardião dos direitos humanos.
- c) **PRINCÍPIO DA ISONOMIA OU IGUALDADE** – Pegando carona no que ainda foi observado supracitado no discurso do princípio anterior, com a firme intenção de fazer valer os direitos humanos de um cidadão e sociedade na qual se encontra inserido, a Constituição Federal de 1988 dispões como disposição geral voltada aos tributos, o impedimento de cobrar impostos, taxas ou contribuições diferentes entre os contribuintes por motivos de profissão, exercício de função, ou semelhante, coibindo discriminação entre os cidadãos.
- d) **PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE** – Este princípio diz respeito a proibição de cobrança de tributos relacionados a fatos geradores que ocorreram antes da vigência de lei que o defina, como já fora visto no princípio da legalidade. Ora, se no momento do fato gerador não havia lei que o instituisse ou o aumente, seria/é tal exigência ilegal.

- e) **PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE** – Com a intensão de não surpreender os contribuintes, este princípio veda a cobrança destes dentro do mesmo ano de exercício tributário em que determinada lei for publicada, e ainda exige que se respeite a nonagesimalidade, que é o respeito ao prazo de noventa dias após a publicação da data da lei tributária ou regulamentadora que trate de aumento. Por conseguinte, oportuno explicar que o ano de exercício financeiro compreende o dia 01 de janeiro, até 31 de dezembro.

As exceções constitucionais que obedecem a noventena dizem respeito ao:

- II – Imposto de Importação;
- IE – Imposto de Exportação;
- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados;
- IOF – Impostos sobre Operações Financeiras;
- ICMS – Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços;

Enfim, a pretensão deste princípio é exatamente de não surpreender os contribuintes, visto evitar onerosidade em suas despesas tributárias.

- f) **PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO CONFISCO** - Diz respeito ao impedimento que a própria Constituição Federal 1988 institui ao legislador com efeito de confisco, não podendo o estado se apossar dos bens do contribuinte. Trata-se de um princípio constitucional, assim como também se percebe aqui o princípio da razoabilidade, uma vez que a pretensão do governo e suas políticas devem ter ensejo na saúde econômica e patrimonial do contribuinte, não se interessando na posse e desfrute de seus bens por inadimplência tributária
- g) **PRINCÍPIO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS** – Este princípio veda à União Federal, aos Estados Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre: Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, templos de qualquer culto, de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e

assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão

- h) PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO – Pouco badalado e comentado, este princípio constitucional visa vedar ao Estado estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvado a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público. A norma tem como destinatário principal o legislador. É a liberdade de ir e vir em ação.
- i) PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA DOS IMPOSTOS – Essência da democracia, a transparência é dos impostos ficou assegurada por este princípio constitucional, que prevê que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. No caso brasileiro nosso Congresso Nacional deixou os cidadãos órfãos da citada lei por 25 anos.
- j) PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA – A pretensão deste princípio está relacionada a manutenção da igualdade tributária entre estados, não distinguindo-os por localização, entendendo que o território nacional como um todo deve ser tratado de maneira uniforme, evitando preferências e diferenças tributárias um em detrimento a outro nas diferentes regiões do território nacional brasileiro.
- k) PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE – É o princípio de garantir que a tributação deve ser maior ou menor dependendo da essencialidade do bem. Este princípio possui aplicação obrigatória quanto ao IPI e facultativa para o ICMS e o IPVA. Neste último o princípio é visível, a cada ano, quando da divulgação da tabela do IPVA vigente em cada exercício financeiro.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Art. 153, § 3º, CF/88).

- I) PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA – A diferença tributária estabelecida sobre bens e serviços não deve ser diferente em âmbito estadual, federal e municipal. Da mesma forma, com base em sua natureza sobre seu destino ou procedência. Tendo em vista a forte guerra fiscal que existe entre estes entes, se estabelece formalmente com a chancela do estado, este princípio como norteador e equilibrador frente a disputa entre entes estatais.
- m) PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – Um dos mais conhecidos princípios, quanto ao ICMS, ao IPI e aos Impostos Residuais da União Federal, deve-se compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado Membro ou pelo Distrito Federal. É o mais popular dos princípios entre os gestores tributários, sendo encontrado no bojo do Art. 155, § 2º, inciso “I”, Art. 153, § 3º, inciso “II”, e Art. 154, da CFB/1988.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes; (Art. 151, CF/88).

- n) PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA – Hugo de Brito Machado, tributarista, dispõe sobre este princípio que existe restrições a atuação da entidade

tributária, limitando-a a exercer sua função tributacional apenas aquela matéria a qual foi estabelecida na CF/88.

Com essas considerações iniciais fechamos este texto introdutório, cujo tema será objeto de artigos específicos para cada princípio constitucional que informa o direito tributário, cuja finalidade será fornecer um mínimo de informação a que se poderão recorrer os gestores tributários, quando de seus posicionamentos.

## 2. LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA RELEVANTES

### 2.1 RECURSOS ESPECIAIS E A INCIDÊNCIA PIS/COFINS

No cerne da temática proposta na presente pesquisa, consta que duas importantes decisões a nível da Corte Superior servem de norte ao posicionamento adotado recentemente pelo ordenamento jurídico brasileiro, sendo eles o mais recente RE 574.706/PR em 2017 pelo STF, antecedido e outrora já discutido no acórdão do 240.785/MG ainda em 2014.

Vejamos parte do voto do Ministro Marcos Aurélio:

Pois bem, analisando estes embargos, o Colegiado concluiu que seria de se presumir o exame do tema no julgamento da declaratória de constitucionalidade, aludindo à eficácia vinculante do pronunciamento. Já aqui entendeu, portanto, a Turma julgadora pela inexistência da pecha quanto à inclusão combatida (folha 99 a 101). Mesmo assim, voltou a empresa a protocolar novos embargos declaratórios, mais uma vez reclamando prequestionamento explícito do tema (folha 104 a 112). Aí, a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, na forma do acórdão de folha 115 a 117, refutou a arguição de inconstitucionalidade, tudo a partir, é certo, da premissa de que assim o teria feito este Plenário ao apreciar a Declaratória nº 1. Portanto, tem-se como pre questionada a matéria. A defesa sustentada pela recorrente foi rechaçada pela Corte de origem, consagrando-se, destarte, a óptica de que a Cofins incide sobre o ICMS. Sob o ângulo do prequestionamento, exigir mais do que isso é adotar o fetichismo da forma, a utilização de formas sacramentais. A Corte já assentou que o prequestionamento, a encerrar o debate e a decisão prévios do tema jurígeno explorado, nas razões do recurso, como causa de pedir, a viabilizarem o cotejo, prescinde de referência a artigo, parágrafo, inciso e alínea – Recurso Extraordinário nº 128.519-2/DF. Tais decisões tratam da inconstitucionalidade da incidência do ICMS na base de cálculo para recolhimento do PIS/PASEP e COFINS. (Rel. Min. Marco Aurélio, RE 240.785/MG, 2014)

Se torna importante analisar os dois julgados dos Recursos Extraordinários, cada um dentro de sua análise própria, em breve abordagem.

Sobre o primeiro recurso supracitado, trata-se de interposição feita por uma empresa que atua no setor de autopeças no estado de Minas Gerais que vinha discutindo judicialmente esta lide a bastante tempo, interpondo recursos a instancias superiores, assim como opondo Embargos de Declaração por decisões já proferidas em Tribunal Regional Federal, o qual manteve sua decisão e refutou a arguição de inconstitucionalidade apontada no pleito, com base acertada em entendimento até

então pacificado no próprio STF de que o ICMS deveria sim incidir na base de cálculo do PIS/COFINS.

Neste julgado, com unanimidade de votos, a casa entendeu que havia inconstitucionalidade ao apontar que o ICMS deveria compor a base de cálculo de outro tributo, e reconheceu a bitributação que acontecia no cálculo, infringindo princípios constitucionais que norteiam o Direito tributário. Ora, seria a geração de riquezas o fundamento basilar para incidência de base de cálculo de tributo, e não o tributo em si como base para outro.

Importante observar que esta decisão alcançou resultado inter partes por sua natureza processual, servindo apenas de precedente jurisprudencial e provocando uma forte enxurrada de recursos direto para apreciação da Corte Suprema, proporcionando o Incidente de Demanda Repetitiva, assim como a necessidade de pacificação do tema com Repercussão Geral.

O rel. Marco Aurélio afirmou que se fazia por demais necessário tal julgamento, visto a importância do tema e em seu voto ele ainda afirma que “Urge, sob pena de um desgaste para o Supremo, ultimar a entrega da prestação jurisdicional às partes”, acrescentou o relator.

Acompanhando o voto do relator Marco Aurélio, o min. Celso de Melo afirmou:

Não constitui demasia reiterar a advertência de que a prerrogativa de tributar não outorga o poder de suprimir ou inviabilizar direitos constitucionais assegurados ao contribuinte. Este dispõe de um sistema de proteção destinado não a exonerá-lo do dever de pagar tributos, mas destinado a ampará-lo quanto a eventuais excessos ou ilicitudes cometidas pelo poder tributante. (Min. Celso de Melo, RE 240.785/MG).

O voto do Min Celso de Melo diz respeito diretamente ao Princípio Constitucional da Legalidade que norteia o Direito tributário, com redação expressa na CF/88, na Seção II que dispões Das Limitações do Poder de Legislar do estado asseguradas ao contribuinte.

Neste ensejo, o julgamento foi retomado a pedido da AGU (advocacia Geral da União), com atuação do advogado procurador Luís Inácio Adams, para que tal apreciação fosse feita em conjunto com a ADC (Ação Declaratória de Constitucionalidade) 18, e o RE (Recurso extraordinário) 574.706/PR com Repercussão Geral.

Até aquele momento, em 2014, existiam duas Súmulas do STJ que continham texto desfavorável ao contribuinte: “A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”, Súmula 68 do STJ, e a Súmula 94 do STJ: “A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL”. Hoje estas duas súmulas estão canceladas, servindo à pesquisa apenas para apontar o disposto legal expresso na época (2014) pelo Supremo Tribunal de Justiça.

Porém, após a decisão do STF no RE 240.785/MG, de acordo com o que já dispunha o antigo Código de Processo Civil, mantido com a publicação do CPP de 2015, o qual exige sinalização por parte dos Tribunais Superiores quando estes pretenderem modificar suas orientações, tendo sido sinalizado pelo Supremo Tribunal de Justiça sua pretensão em modificar seu entendimento sobre a matéria, seguindo a mesma orientação do STF.

Contudo, esta pretensão perdeu força na redação dos votos, ao ser considerado pela 4ª Turma do STJ que quando do julgamento do RE 574.706/PR, quatro dos ministros que votaram no RE 240.785/MG não comporiam mais o colegiado daquela corte, o poderia modificar o entendimento do STF, e neste vai e volta de entendimentos, causar maior instabilidade jurisdicional e afetar a segurança jurídica de tais decisões.

Vejam os:

Quando do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, o Relator, ministro Moreira Alves, apontou para o envolvimento, na espécie, apenas dos artigos 1º, 2º, 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Por isso mesmo, não foi objeto de deslinde a circunstância de o artigo 2º, parágrafo único, da mencionada lei englobar, na base do cálculo da COFINS, o ICMS. **A referência feita no voto do ministro Sepúlveda Pertence ganhou contornos de simples opinião de Sua Excelência a respeito da matéria**, no que, aludindo a memoriais distribuídos, afirmou estar a definição de faturamento no âmbito da legislação infraconstitucional. Confira-se com o acórdão publicado na Revista Trimestral de Jurisprudência nº 156, página 722 a 755. Por outro lado, o tema está a merecer o crivo de Colegiado desta Corte, definindo-se o alcance do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. (Grifo nosso, RE 574.706/PR, 2017).

Dessa forma, o fato de alguns ministros não mais virem a compor a mesa no já agendado julgamento do RE 574.706/PR, ainda em 2014, gerou precaução nas decisões do STJ para alinhar seu entendimento sobre o tema ao pronunciado pelo

STF, como também foi entendido como simples opinião por parte de alguns ministros, como foi o caso do Min. Sepúlveda Pertence.

## 2.2 SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS E ISS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Voltando a apreciar o tema, desta vez com efeito *Erga Omnes*, o STF se posicionou novamente ao discutir o RE 574.706/PR em 2017, onde pacificou entendimento sobre a matéria.

Um trecho importante da decisão do rel. Marco Aurélio, diz respeito a impossibilidade de se tributar sem excluir o ICMS, ISS ou outro imposto estadual, municipal similar com fulcro no entendimento de que, não sendo o ICMS ou ISS uma mercadoria ou serviço gerador de riqueza, objeto de faturamento e fator gerador da COFINS, torna-se indevido e inconstitucional sua incidência na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Um exemplo de cálculo de uma Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e de uma Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e) serão apontados e analisados no terceiro capítulo para melhor abordagem do exposto na pesquisa, sendo suficiente por hora a compreensão e esclarecimento de que o que motiva a carga tributária de um imposto é a circulação de mercadoria ou prestação de serviço, os quais geram riqueza e são os fatos geradores para destaque destes impostos, sendo irracional o entendimento de que um imposto sirva de base de cálculo para outro.

Esse cálculo obviamente gera uma dupla tributação, e é considerado motivo de desrespeito ao que está disposto na Carta Magna ao discorrer sobre a seguridade legislativa assistida ao contribuinte. A exclusão de impostos como o ICMS e ISS matematicamente e a luz da constituição torna-se entendimento lógico ante a apreciação da Suprema Corte.

Assim, votou o Rel. Marco Aurélio:

A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções

próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: “se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiaria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” - RTJ 66/165. (Rel. Min. Marco Aurélio, RE 240.785/MG)

Decidiu então o STF neste sentido, ao considerar que o ICMS, por não se tratar de mercadoria passível de faturamento, não deve ser tributada pela COFINS, então nenhum outro tributo deve ser tributado sobre si mesmo ou sobre outro, visto não gerar riquezas como veículo de incidência tributária aceitável. Não faz sentido lógico, e muito menos assistiria os deslindes da seara tributarista.

Acrescenta ainda o relator que: “Conforme salientado pela melhor doutrina, a COFINS só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas.” (AURÉLIO, RE 240.785/MG).

O texto legal da constituição a qual o relator se refere dispõe que:

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: [...]  
§ 2º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos. (Art. 195, § 2º, CF/88).

O advogado Kiyoshi Harada discorre doutrinariamente com o mesmo entendimento do Min. Marco Aurélio, e discorreu sobre o tema com a seguinte redação:

O fundamento da exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS reside no fato de que a base de cálculo dessa contribuição social é o faturamento, sendo que o ICMS, por ser um imposto, não pode estar compreendido no conceito de faturamento. [...] O curioso é que até agora ninguém atentou para o aspecto mais grave do PIS/COFINS, consistente na incidência do valor do tributo sob si próprio. Na base de cálculo do PIS/COFINS estão embutidos os valores dessas contribuições sociais que por serem tributos não poderiam ser objeto de faturamento. Ao que sabemos ninguém questionou isso até hoje. O valor do tributo não pode servir de base de outro tributo, mas pode servir de base o próprio tributo. Parece-nos, data vênua, uma incoerência. (HARADA, 2018)

De forma pioneira, Kiyoshi Harada se posicionou em conformidade com as últimas decisões plenárias do Supremo Tribunal Federal, a qual se espera mantida no julgamento da Repercussão Geral e regulamentação agendado pelo Presidente do STF para 05 de dezembro de 2019, já remarcado em pauta de 29 de novembro de 2019. A pacificação e regulamentação de como deve o contribuinte proceder quando do pedido de restituição do pagamento indevido desses impostos, significa verdadeira reformulação do Sistema tributário Nacional, prestigiando a Teoria de Tributação Por Dentro, desvendando a obscuridade que existe atualmente nos textos legais com fulcro na segurança jurídica.

### **3. DIVERGÊNCIA SOBRE O TEMA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E SUAS IMPLICAÇÕES**

#### **3.1 PRINCIPAIS DISPOSITIVOS E DIVERGÊNCIAS**

Após a decisão do STF quanto ao RE 574706, em março de 2017, foi só o começo de uma longa discussão, pois quando o contribuinte figura como polo ativo frente a seu negócio, assume alguns riscos. Assim, em março de 2017 quando tivemos a decisão do STF, pensamos que já estava pacificada tal matéria, mas até agora não tivemos nenhuma pacificação, bem pelo contrário, o tema se mostra alvo de várias divergências, onde os órgãos governamentais como a PRG e o CARF.

Segundo o conselheiro Waldir Navarro Bezerra, A 3ª Seção de julgamento realizada pelo CARF pela 2ª Turma Ordinária, alega que o regimento interno permite votação própria quando o tema ainda não transitou em julgado, e embora o órgão entenda a vertente da decisão do STF, aponta em voto, a discordância quanto ao mesmo tema em sede plenária do STJ, ainda em 2017.

Explica o relator, em:

O Superior Tribunal de Justiça, no Resp 114469/PR decidiu, no regime de recursos repetitivos, com trânsito em julgado em 13/03/2017, que o ICMS integra as bases de cálculo do PIS e da Cofins. O STF decidiu de forma diferente, no RE 574.706, em repercussão geral, porém o processo ainda não é definitivo, não sendo vinculante para os colegiados do Carf, nos termos regimento Interno do Carf. Com efeito, é possível que o STF module os efeitos da decisão.

A vinculação dos julgadores do Carf é unicamente às decisões definitivas de mérito referidas no artigo 62 do Regimento Interno do Carf, de forma que, enquanto ela não sobrevinha, o processo administrativo deve ser julgado normalmente em conformidade com a livre convicção do julgador e com os princípios da oficialidade e da presunção de constitucionalidade das leis. (BEZERRA, 2017).

Dessa maneira, não temos a normatização em como proceder a restituição e o recálculo dessa base de cálculo para tributação do PIS/COFINS, levando alguns contribuintes a iniciativa de fazer o recálculo do recolhimento do tributo na própria

nota fiscal eletrônica sem nenhuma base sustentável para que seja feita, mais essa dúvida que persiste em saber como fazer.

A questão da Segurança Jurídica para o tema é de suma importância, e gera total desrespeito para uma decisão já pronunciada pelo STF, principalmente em face a sua repercussão geral, não deixando mais autonomia e entendimento autônomo de qualquer outro órgão fiscal.

Após a decisão de STF em 15/03/2017 quando terminou o julgamento do Recurso Extraordinário 574706, com uma repercussão de magnitude astronômica e reconhecida, os ministros entenderam que o valor da arrecadação a título de ICMS, não incorpora ao patrimônio do contribuinte, com essa decisão, não se pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois as mesmas são destinadas ao financiamento da seguridade social

Fica a dúvida se retira ou não retira, se só através de decisão judicial, através de ação judicial para que posso retirar esse valor, pois o entendimento ficou sendo uma coisa, mas a regulamentação de como vai ser feito seria outra coisa, pois a própria Procuradoria da Fazenda Nacional entrou com embargos de declaração contra essa decisão no dia 19/10/2017 onde o julgamento está marcado para ocorrer na sessão no dia 05/12/2019. Após esse julgamento é que vamos ter realmente segurança nos procedimentos a serem adotados sob as orientações dessa decisão.

O fato é que após essa decisão de 2017, ela já deveria ter sido aplicada na nossa legislação, modificando as nossas leis ordinárias que são as Leis 9718/98, 10717/2002, 10833/2002; mas isso não aconteceu, estamos terminando o ano de 2019 e essa decisão não foi inserida na nossa legislação, porem a receita federal determinou através da solução de consulta COSIT.

A COSIT – Instrução Normativa nº 1.396 de 2013 – que dispõe sobre regulamentação para os Processos de Consulta Formal sobre interpretação da legislação tributária, em seu art. 9º, estabelece quem possui competência para responder os questionamentos dos contribuintes, assim como também regula que essas decisões possuem efeito vinculante, pois isso resolve dois problemas, em vez dos contribuintes concentrar uma fluxo enorme de demanda contra a receita para questionamento de dúvidas trazendo grande fluxo de trabalho aos auditores para responder seus questionamentos, ficando centralizado em uma única resposta, todos terão acesso.

E todos os contribuintes tem acesso a essas publicações. Em segundo momento, possibilitará em uniformidade nas suas decisões, não deixando que as demais regiões da receita entre em conflito por decisões em controvérsia.

Então, voltando ao assunto temos os contribuintes tirando o ICMS da base de cálculo sem obedecer nenhum critério pois a Procuradoria recorreu, então qual o entendimento da COSIT? O entendimento da COSIT diz que a redução ela deve ser, em se tratando de ICMS, que iremos usar a mesma regra para o ISS, pois o formato que temos que aceitar é um formato único, já que os tributos envolvidos serão tributos federais. Portanto a diferença entre o débito e o crédito, no caso o saldo devedor e que poderá ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS. Diferente do que muitos contribuintes vêm aplicando na sua apuração, ao destacarem em nota fiscal o que deduzem da base de cálculo de ICMS.

Para fins de cumprimentos judiciais transitados em julgados que falem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculos da contribuição para PIS/COFINS, no regime não cumulativo e regime cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimento:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.**

Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;
- b) considerando que na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal da contribuição;
- c) a referida segregação do ICMS mensal a recolher, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de cálculo da contribuição, será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês;
- d) para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta, na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI),

transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos à apuração do referido imposto; e e) no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em algum(uns) do(s) período(s) abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos. (Dispositivos Legais: Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º, 2º e 8º; Decreto nº 6.022, de 2007; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.009, de 2009; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.252, de 2012; Convênio ICMS nº 143, de 2006; Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 2008; Protocolo ICMS nº 77, de 2008).

Um detalhe muito importante, diz respeito a modalidade como é recolhido o ICMS de determinada mercadoria, e como este varia em algumas situações. A carência de devida regulamentação de procedimento se mostra como uma das maiores dificuldades para realizar tal recálculo. Da mesma forma são as situações de tributar devidamente o ISS, que depende na troca de serviços entre municípios, dentro deste ou de maneira interestadual.

Ainda na mesma publicação normativa disposta pelo COSIT, agora sobre a COFINS, temos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;
- b) considerando que na determinação da Cofins do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal da contribuição;
- c) a referida segregação do ICMS mensal a recolher, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de

cálculo da contribuição, será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês;

d) para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta, na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos à apuração do referido imposto; e

e) no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em algum(uns) do(s) período(s) abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos. (Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º, 2º e 10; Decreto nº 6.022, de 2007; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.009, de 2009; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.252, de 2012; Convênio ICMS nº 143, de 2006; Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 2008; Protocolo ICMS nº 77, de 2008).

No tocante a maneira como se procede o cálculo no recolhimento dos tributos, mesmo com decisão judicial, devem ser feitas de acordo como consta na COSIT 13/2018, onde a Receita Federal publicou a instrução normativa 1.911/2019 – DOU de 15/10, sobre a regulamentação das contribuições para com PIS e COFINS.

Esta instrução normativa tem 776 artigos e 30 anexos, e se assemelha a um *vade mecum* sobre a matéria. Porém, podemos resumir esta norma em apenas no art. 27, que trata da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, resultado de decisão do STF.

O art. 27 desta instrução normativa validou a o conteúdo da solução de consulta COSIT nº13/2018:

Art. 27 Para fins de determinação da base de cálculo a que se refere o art. 26 podem ser excluídos os valores referentes a [...]:

Parágrafo único. Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem ser observados os seguintes procedimentos:

I - o montante a ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições é o valor mensal do ICMS a recolher;

II - caso, na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins do período, a pessoa jurídica apurar e escriturar de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de



Com base nesta nota fiscal, podemos apontar os seguintes cálculos:

Quando os tributos forem cumulativos:

Base de Calculo do PIS e da COFINS – LR		PIS – 1,65%	COFINS – 7,60%
Legislação Em Vigor	R\$ 10.000,00	R\$ 165,00	R\$ 760,00
Decisão do STF de 2017	R\$ 8.200,00	R\$ 135,30	R\$ 623,70
Consulta COSIT	R\$ 9.460,00	R\$ 156,09	R\$ 718,96
Instrução Normativa 1.911/2019	R\$ 9.460,00	R\$ 156,09	R\$ 718,96

Tabela 01: Cálculos dos tributos não cumulativos na NF-e

Quando os tributos não forem cumulativos:

Base de Calculo do PIS e da COFINS – LR		PIS – 0,65%	COFINS – 3,00%
Legislação Em Vigor	R\$ 10.000,00	R\$ 65,00	R\$ 300,00
Decisão do STF de 2017	R\$ 8.200,00	R\$ 53,30	R\$ 246,00
Consulta COSIT	R\$ 9.460,00	R\$ 61,49	R\$ 283,30
Instrução Normativa 1.911/2019	R\$ 9.460,00	R\$ 61,49	R\$ 283,30

Tabela 02: Cálculos dos tributos cumulativos na NF-e

Outro exemplo para exposição desses cálculos, usando um caso concreto em como é calculado o tributo, neste caso de ISS, tendo em vista se tratar de uma Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e):



**CAMPINA GRANDE**  
Secretaria Municipal de Administração e Finanças  
Departamento de Tributos - Av. Marechal Floriano Peixoto, nº 692, Centro - CEP 58.400-058 - Campina Grande/PB - Brasil - Fone: (83) 3310-9417

Nota: 2019000  
**0000266**  
Código Verificação  
NUT5-BVBB




---

**NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e**  
RPS número 265 Série 2 emitido em 11/11/2019

Emissão (Horário de Brasília) <b>11/11/2019 13:57:53</b>	Período de Competência <b>11/2019</b>	Município de Prestação do Serviço <b>Campina Grande - PB</b>
Reg. Especial Tributação <b>Nenhum</b>	Exigibilidade do ISS <b>Exigível em Campina Grande</b>	

---

**PRESTADOR DE SERVIÇOS**



Razão Social  
**UNILOG - UNIVERSO LOGISTICA LTDA**  
Nome Fantasia  
**UNILOG**  
CPF/CNPJ  
**05.296.590/0002-46**

Inscrição Municipal  
**415462**

Inscrição Estadual

Simples Nacional  
**Não**

Email  
**contabilidade@unilog.com.br**

Incentivador Cultural  
**Não**

Fone/Fax  
**(34) 3221-3212**

Endereço  
**Avenida João Wallig, 45, Distrito Industrial - CEP: 58411-170 - Campina Grande - PB**

---

**TOMADOR DE SERVIÇOS**

Nome/Razão Social  
**ALPARGATAS SA**

CPF/CNPJ  
**61.079.117/0164-43**

Inscrição Municipal

Inscrição Estadual

Fone/Fax

E-mail

Endereço  
**JORNALISTA ASSIS CHATEAUBRIAND, 4324, DISTRITO INDUSTRIAL - CEP: 58411-450 - Campina Grande - PB**

---

**SERVIÇO PRESTADO**  
1104 - Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie. CNAE: 4930202

---

**DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS**  
REFERENTE AOS SERVIÇOS TERCEIRIZADOS APROVADOS NO CHAMADO: 19110589 - Total Aproximado de Impostos : 1.950,00 SERVIÇOS LOGISTICOS - ESTADIA, DIFERENCAS DESCARGA

---

**RETENÇÕES FEDERAIS**

PIS (R\$)	COFINS (R\$)	INSS (R\$)	IR (R\$)	CSLL (R\$)	Outras Retenções (R\$)
<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

---

**VALORES**

Valor dos Serviços (R\$)	Deduções (R\$)	Desconto Incondicionado (R\$)	Base de Cálculo (R\$)	Aliquota (%)
<b>13.684,19</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>13.684,19</b>	<b>5,00</b>
ISS (R\$)	ISS Retido (R\$)	Desconto Condicionado (R\$)	Valor Líquido (R\$)	Valor Total da Nota (R\$)
<b>684,21</b>		<b>0,00</b>	<b>13.684,19</b>	<b>13.684,19</b>

---

**OUTRAS INFORMAÇÕES**  
Trib. aprox. R\$ 1.840,52 Federal e R\$ 410,53 Municipal. Fonte: IBPT [5A16F8]

---

Visualizado em: 28/11/2019 14:25:25  
Para validação desta NFS-e acesse: <https://campinagrandepb.webiss.com.br/externo/nfse/validar>  
Esta NFS-e foi emitida com respaldo no Decreto nº 4.385 de 09 de janeiro de 2019.

Figura 02: Nota Fiscal de Serviços Eletrônica

Segue a tabela com os cálculos quando da inclusão e exclusão do ISS, tendo por base a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e):

Cálculos dos tributos não cumulativo

Base de Calculo do PIS e da COFINS – LR		PIS 1,65%	–	COFINS 7,60%	–
Legislação Em Vigor	R\$ 10.000,00	R\$ 165,00		R\$ 760,00	
Decisão do STF de 2017	R\$ 9.500,00	R\$ 156,75		R\$ 722,00	
Consulta COSIT	R\$ 9.500,00	R\$ 156,75		R\$ 722,00	
Instrução Normativa 1.911/2019	R\$ 9.500,00	R\$ 156,75		R\$ 722,00	

Tabela 03: Cálculos dos tributos não cumulativos na NFS-e

Cálculos dos tributos cumulativos

Base de Calculo do PIS e da COFINS – LR		PIS 0,65%	–	COFINS 3,00%	–
Legislação Em Vigor	R\$ 10.000,00	R\$ 65,00		R\$ 300,00	
Decisão do STF de 2017	R\$ 9.500,00	R\$ 61,75		R\$ 285,00	
Consulta COSIT	R\$ 9.500,00	R\$ 61,75		R\$ 285,00	
Instrução Normativa 1.911/2019	R\$ 9.500,00	R\$ 61,75		R\$ 285,00	

Tabela 04: Cálculos dos tributos cumulativos na NFS-e

Lembrando que quando existir variação no ISS, devido a sua natureza, também haverá alterações na exclusão.

Dessa forma, fica evidente que, dada a complexidade dos cálculos para recolhimento dos tributos, sejam eles ICMS ou ISS, carecem de regulamentação própria que atente a cada situação, proporcionando ao contribuinte segurança em sua movimentação tributária, evitando incorrer em alguma irregularidade, assim

como trata-los com o devido respeito que a classe necessita em meio a todo o ordenamento jurídico brasileiro.

Trata-se de uma questão de segurança jurídica, e a espera pela classe econômica, no tocante aos contribuintes, espera-se que o agendamento feito pelo STF para julgar tal tema no mês de dezembro de 2019 ponha fim a tais divergências, com fulcro a direcionar e regulamentar com o devido respeito que o assunto requer, visto atingir elevado movimento tributário.

## CONCLUSÃO

A presente pesquisa propôs a análise da inconstitucionalidade que existe quando existe a incidência do ISS na base de cálculo que ensejará no recolhimento dos tributos federais PIS e COFINS.

Foi utilizado dois importantes e principais Recursos Extraordinários sobre a matéria, inclusive o último com repercussão geral, visto o vasto alcance da matéria que a muito vem sendo discutida de forma judicial. Na verdade, a pesquisa mostrou que este tema ainda não está pacificado na jurisprudência, mesmo tendo sido votado recentemente em plenário do STF.

Alguns órgãos do governo federal insistem em discordar e aplicar entendimento diferente do que foi direcionado pelo Supremo Tribunal Federal, como é o caso da Procuradoria Geral da União, e principalmente pelo CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). Este último, ressalta que seu Regulamento Interno lhes permite pronunciar entendimento diferente dos tribunais superiores, quando estes não tiverem pacificado entendimento sobre o tema.

Ainda no tocante a inconstitucionalidade da incidência de tributos na composição da base de cálculo para recolhimento do PIS/COFINS, sobre a temática proposta na presente pesquisa, consta que duas importantes decisões a nível da Corte Superior servem de norte ao posicionamento adotado recentemente pelo ordenamento jurídico brasileiro, sendo eles o mais recente RE 574.706/PR em 2017 pelo STF, antecedido e outrora já discutido no acórdão do 240.785/MG ainda em 2014.

Na presente pesquisa, consta que duas importantes decisões a nível da Corte Superior servem de norte ao posicionamento adotado recentemente pelo ordenamento jurídico brasileiro, sendo eles o mais recente RE 574.706/PR em 2017 pelo STF, antecedido e outrora já discutido no acórdão do 240.785/MG ainda em 2014.

Se torna importante analisar os dois julgados dos Recursos Extraordinários, cada um dentro de sua análise própria, em breve abordagem.

Sobre o primeiro recurso supracitado, trata-se de interposição feita por uma empresa que atua no setor de autopeças no estado de Minas Gerais que vinha discutindo judicialmente esta lide a bastante tempo, interpondo recursos a instancias superiores, assim como opondo Embargos de Declaração por decisões já proferidas

em Tribunal Regional Federal, o qual manteve sua decisão e refutou a arguição de inconstitucionalidade apontada no pleito, com base acertada em entendimento até então pacificado no próprio STF de que o ICMS deveria sim incidir na base de cálculo do PIS/COFINS.

Neste julgado, com unanimidade de votos, a casa entendeu que havia inconstitucionalidade ao apontar que o ICMS deveria compor a base de cálculo de outro tributo, e reconheceu a bitributação que acontecia no cálculo, infringindo princípios constitucionais que norteiam o Direito tributário. Ora, seria a geração de riquezas o fundamento basilar para incidência de base de cálculo de tributo, e não o tributo em si como base para outro.

Importante observar que esta decisão alcançou resultado inter partes por sua natureza processual, servindo apenas de precedente jurisprudencial e provocando uma forte enxurrada de recursos direto para apreciação da Corte Suprema, proporcionando o Incidente de Demanda Repetitiva, assim como a necessidade de pacificação do tema com Repercussão Geral.

O rel. Marco Aurélio afirmou que se fazia por demais necessário tal julgamento, visto a importância do tema e em seu voto ele ainda afirma que “Urge, sob pena de um desgaste para o Supremo, ultimar a entrega da prestação jurisdicional às partes”, acrescentou o relator.

Porém, após a decisão do STF no RE 240.785/MG, de acordo com o que já dispunha o antigo Código de Processo Civil, mantido com a publicação do CPP de 2015, o qual exige sinalização por parte dos Tribunais Superiores quando estes pretenderem modificar suas orientações, tendo sido sinalizado pelo Supremo Tribunal de Justiça sua pretensão em modificar seu entendimento sobre a matéria, seguindo a mesma orientação do STF.

Contudo, esta pretensão perdeu força na redação dos votos, ao ser considerado pela 4ª Turma do STJ que quando do julgamento do RE 574.706/PR, quatro dos ministros que votaram no RE 240.785/MG não comporiam mais o colegiado daquela corte, o poderia modificar o entendimento do STF, e neste vai e volta de entendimentos, causar maior instabilidade jurisdicional e afetar a segurança jurídica de tais decisões.

Após a decisão do STF quanto ao RE 574706, em março de 2017, foi só o começo de uma longa discussão, pois quando o contribuinte figura como polo ativo frente a seu negócio, assume alguns riscos. Assim, em março de 2017 quando

tivemos a decisão do STF, pensamos que já estava pacificada tal matéria, mas até agora não tivemos nenhuma pacificação, bem pelo contrário, o tema se mostra alvo de várias divergências, onde os órgãos governamentais como a PRG e o CARF.

Um detalhe muito importante, diz respeito a modalidade como é recolhido o ICMS de determinada mercadoria, e como este varia em algumas situações. A carência de devida regulamentação de procedimento se mostra como uma das maiores dificuldades para realizar tal recálculo. Da mesma forma são as situações de tributar devidamente o ISS, que depende na troca de serviços entre municípios, dentro deste ou de maneira interestadual

Só após a plenário de STF agendada para Dezembro de 2019 (este ano ainda) é que o tema estará definitivamente decidido e algum norte substancial oferecido a classe empresarial.

A questão da Segurança Jurídica para o tema é de suma importância, e gera total desrespeito para uma decisão já pronunciada pelo STF, principalmente em face a sua repercussão geral, não deixando mais autonomia e entendimento autônomo de qualquer outro órgão fiscal.

## REFERÊNCIAS

BEZERRA, Waldir Navarro. **CARF ignora STF e decide que ICMS compõe base de cálculo do PIS e COFINS**. Consultor Jurídico – Desentendimento Tributário. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-10/carf-ignora-stf-decide-icms-compoe-base-pis-cofins> Acesso em: 28 de dez 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 26 de março de 2019, às 20h32min.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº. 5.172, 25 de outubro 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 06 set 2019

BRASIL. Código de Processo Penal (1941). In: ANGHER, Anne Joyce. Vade Mecum Compacto de Direito RIDEEL. 13. ed. São Paulo: RIDEEL, 2017, p. 554 - 618.

BRASIL. Receita Federal. Sistema Normas Gestão da Informação. Solução de Consulta Interna COSIT nº 13, de 18 de Outubro de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936> Acesso em: 01 de nov de 2019.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa 1911, de 11 de outubro de 2019. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314> Acesso em: 01 de nov de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 240.785 em 08/10/2014, Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+240785%2ENUMER%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+240785%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bkplyr2> Acesso em: 25 de dez de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 574.706/PR em 15/03/2017, Rel. Min. Carmem Lúcia. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+574706%2ENUMER%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+574706%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/aelef8p> Acesso em: 25 de dez de 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa**. 6a ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Discussão sobre exclusão do tributo da sua própria base de cálculo**. Site: Migalhas. 24 de abril de 2018. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI278944,101048-Discussao+sobre+exclusao+do+tributo+da+sua+propria+base+de+calcula>. Acesso em 20 de outubro de 2019, às 13h33min.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 269.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores 2010, p. 55.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, 23ª ed., São Paulo, Malheiros Editora, 2003

MORAIS, Roberto Rodrigues de. **Princípios constitucionais tributários vigentes no Brasil**. DireitoNet. Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8219/Principios-constitucionais-tributarios-vigentes-no-Brasil>. Acesso em 23 de setembro de 2019, às 22h.