



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS  
ESCOLA DE DIREITO E RELAÇÕES INTERNACIONAIS  
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA  
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO  
ARTIGO CIENTÍFICO

**UM PANORAMA A RESPEITO DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE  
DE CÁLCULO DO PIS/COFINS**

ORIENTANDA: MILENA SILVA DE SOUSA  
ORIENTADOR: PROF. MS. WEILER JORGE CINTRA

GOIÂNIA  
2021



MILENA SILVA DE SOUSA

## **UM PANORAMA A RESPEITO DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS**

Artigo Científico apresentado à disciplina de Trabalho de Curso II, da Escola de Direito e Relações Internacionais, curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC-GOIÁS).

Prof. Orientador: Ms. Weiler Jorge Cintra.

GOIÂNIA

2021

MILENA SILVA DE SOUSA

**UM PANORAMA A RESPEITO DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE  
DE CÁLCULO DO PIS/COFINS**

Data da Defesa: 09 de junho de 2021.

BANCA EXAMINADORA

---

Orientador: Prof. Ms. Weiler Jorge Cintra	nota
---	------

---

Examinador Convidado: Prof. Ms. José Eduardo Barbieri	nota
---	------

## SUMÁRIO

<b>RESUMO.....</b>	<b>4</b>
<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>4</b>
<b>1. O TRIBUTO: CONCEITO, ESPÉCIES E CARACTERÍSTICAS PRINCIPOLÓGICAS.....</b>	<b>6</b>
1.1 A RELEVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA NÃO CUMULATIVIDADE E DA SELETIVIDADE.....	10
<b>2. O ICMS E AS SUAS ESPECIFICIDADES.....</b>	<b>11</b>
2.1 FATO GERADOR DO ICMS.....	13
2.2 DISCUSSÕES ACERCA DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO ICMS.....	14
<b>3. A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.....</b>	<b>15</b>
3.1 ANÁLISE DO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 574.70616	
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>17</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>18</b>

## UM PANORAMA A RESPEITO DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

MILENA SILVA DE SOUSA<sup>1</sup>

### RESUMO

O presente artigo abordou sobre a concepção do panorama geral a respeito da exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços denominado ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS (Programas de Integração Social/ Contribuição para Financiamento da Seguridade Social). Primeiramente foram abordadas questões referentes ao contexto do tributo, perfazendo uma análise sobre as espécies desta contribuição, destacando as suas características e a sua base principiológica, visto que os princípios são basilares em qualquer ramo de aprendizado e pesquisa. Num segundo momento foi evidenciada a relevância de dois princípios do ramo do direito tributário, quais sejam o princípio da não-cumulatividade e o princípio da seletividade, com o fito de oportunizar a melhor compreensão das peculiaridades do ICMS. No decorrer do artigo foram expostas problemáticas sobre a competência para instituir o referido imposto, além das observações para fixação das alíquotas, abordou-se também a questão sobre a guerra fiscal do ICMS. Outro ponto importante que foi exposto é o fato gerador do imposto mencionado alhures, diante a primazia de especificar em qual momento o tributo passa a existir. Por fim, foi discutida a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, e para melhor adentrar neste assunto foi analisado o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 574.706, com a finalidade de esclarecer as discussões realizadas no âmbito do Poder Judiciário.

**Palavras-chave:** ICMS; princípios; cálculo do PIS/COFINS; inconstitucionalidade; fato gerador.

### INTRODUÇÃO

Sabe-se, que, o direito tributário é um nicho específico e autônomo do direito brasileiro. A sua particularidade lhe concede poderes singulares, os quais lhe são suficientes para valer-se de seus próprios princípios que regem uma relação tributária, inclusive os casos atípicos.

---

<sup>1</sup> Acadêmico (a) do Curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Goiás, e-mail: milenasousacoelho@gmail.com

Cada país, nos limites de sua competência tem o poder de instituir normas legais, com o fim de organizar a ordem social e econômica de todo o seu território. No Brasil, a instituição do Código Tributário Nacional foi essencial a uma boa uniformização dos preceitos do Estado Democrático de Direito.

Através da observância das leis constitucionais e infraconstitucionais, é totalmente possível efetivar uma gestão tributária de qualidade. No território brasileiro, várias são as espécies de tributos, taxas e impostos, e a obrigação que é gerada de forma automática diante da necessidade de se utilizar de qualquer artifício material, afeta diretamente a vida de muitos indivíduos.

No decorrer da presente pesquisa, buscará discutir a importância da aplicação dos princípios da seletividade e da não cumulatividade, para uma melhor tributação nacional.

Ressalta-se, que, o Brasil é um dos países que mais arrecada impostos, porém, apesar disso a aplicação deste recolhimento altíssimo, não é vislumbrada no dia a dia dos cidadãos. Diante esse fato, é possível observar o quão complexo é o sistema tributário brasileiro, tendo em vista que a carga tributária é mais alta do que a de muitos países de primeiro mundo.

No que se refere ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, compreende-se, que é um imposto de competência territorial do Estado-Nação.

Ao analisar o histórico do processamento e do julgamento sobre a inclusão ou a não inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas bases de cálculo do PIS (Programas de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) foi possível vislumbrar, que se trata um assunto complexo, e que nos dias atuais é extremamente relevante devido o seu destaque na área jurídica do Direito Tributário.

Compulsando a legislação específica do Direito Tributário, e as jurisprudências que discorrem sobre a temática, verificará que o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário de n.º 574.706.

Ao ser analisada a problemática do tema, verificará que os ministros concluíram que o ICMS não pode compor a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS, sob a justificativa de que os valores não fazem parte da definição de faturamento para aquela finalidade específica pelo fato de não incorporar o patrimônio da figura do contribuinte.

Compreendera-se que as discussões que cercam a questão da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é de caráter estritamente subjetivo, e que até o momento antes da decisão do Recurso Extraordinário, era aplicado tão somente conforme a realidade das empresas nos casos concretos, levando em consideração os valores devidos.

## **1. O TRIBUTO: CONCEITO, ESPÉCIES E CARACTERÍSTICAS PRINCÍPIOLÓGICAS**

O direito tributário não se resume apenas ao “poder de cobrar”, ele rege relações entre indivíduos, pessoas jurídicas, entidades, dentre outros membros importantes e protagonistas da sociedade civil.

O Estado, no exercício de sua soberania, tributa, mas a relação de tributação não é uma simples relação de poder, é uma relação jurídica, pois está sujeita a normas as quais se submetem os contribuintes e também o Estado. (MACHADO, 2010).

O direito tributário visa normatizar a sociedade em seu caráter econômico, de forma que as suas regras são criadas pelo próprio Poder Público, com o fim de que haja uma melhor organização social em todo o território nacional, através da atuação mútua dos Entes Federados.

O tributo é o protagonista na relação do contribuinte para com o Estado. Entende-se que o tributo é definido pelo direito tributário como sendo uma prestação pecuniária compulsória, sua instituição é realizada por lei, de forma que é cobrada por intermédio administrativo.

Assim, o tributo é uma prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária. “Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo em natureza, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro”. (MACHADO, 2010, p. 62).

Como mencionado inicialmente, o tributo possui caráter compulsório, ou seja, o seu pagamento é obrigatório, portanto, é necessário que sejam analisadas as características que dizem respeito ao nascimento da obrigação tributária e também ao momento do adimplemento do tributo, tendo em vista que todos os atos são

extremamente relevantes ao estudo acerca desse tema, e por conseguinte na prática tributária.

Neste sentido, explica Machado:

É certo que as prestações contratuais também são obrigatórias, mas a obrigatoriedade, neste caso, nasce diretamente do contrato, e só indiretamente deriva da lei. Na prestação tributária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação. (MACHADO, 2010, p. 63).

Com o fim de que haja um aproveitamento positivo no que tange a análise acerca do tributo, suas características, e suas espécies, é relevante que seja examinada a Carta Magna de 1988, além das leis infraconstitucionais, o que inclui o Código de Direito Tributário.

Ressalta-se também que é primordial a inquirição dos princípios que regem o ramo do Direito Tributário. Especificamente nesse momento, serão evidenciados dois princípios essenciais ao explanamento acerca da exclusão do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) da base de cálculo do PIS/COFINS (Programa de Integração Social e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social).

O regime jurídico do PIS e da Cofins, na sua origem, é de incidência cumulativa, ou seja, se apurava o total a pagar com base no faturamento da pessoa jurídica, sem que houvesse qualquer desconto do valor dos tributos incidentes nas etapas anteriores. (CANADO; LUKIC, 2018, p. 192).

Como mencionado alhures, o tributo se desdobra em espécies, diante da sua multiplicidade. Antes de iniciar os destaques sobre a divisão das suas espécies, é válido citar os critérios de classificação dos tributos, que incluem a competência, a finalidade, o fato gerador e a capacidade contributiva.

Oliveira ressalta que:

As competências tributárias resultam da partilha constitucional do poder tributário ou poder de tributar (...) e definem-se como *atribuições concretas* de poder tributário, que nos *estados unitários* decorre da lei ordinária editada pela entidade central que o *delega* às chamadas "entidades menores" ou "repartições administrativas", mas que nos Estados federais decorre diretamente da Carta Constitucional. (OLIVEIRA, 1991, p. 42).

Já a finalidade ou destinação do produto da arrecadação dos tributos é "irrelevante do ponto de vista jurídico-tributário, pois os interesses considerados no momento pré-jurídico da concepção ou idealização do tributo pertencem à esfera de avaliação política do legislador" (...). (OLIVEIRA, 1991, p. 42).



E o fato gerador “é a situação, fato ou conjunto de fatos, tipificados hipotética e genericamente em lei, que, ocorrendo na vida real, sujeitam alguém ao pagamento de tributo” (...). (OLIVEIRA, 1991, p. 42).

A capacidade contributiva é a “medida em que a riqueza de cada indivíduo, (...) deve ser a medida de sua respectiva contribuição” (...). (OLIVEIRA, 1991, p. 46).

Dentro do rol da classificação dos tributos, estão inseridas as categorias, que se dividem em tributos fundados na capacidade contributiva e em tributos graduados pela capacidade contributiva.

A diferenciação entre estes se dará na consistência do fato gerador. Posto isto, pode-se compreender que o fato gerador é um dos aspectos mais relevantes ao direito tributário e aos seus princípios norteadores, diante das inúmeras menções lógicas que os estudiosos do ramo tributário realizam em seus livros e em suas exposições.

Após a reflexão acerca dos pilares da matéria do tributo, neste momento pode-se discutir as espécies de tributo, as quais se dividem em impostos, taxas, empréstimos compulsórios, contribuição de melhoria e contribuições especiais.

“A primeira característica da taxa, portanto, é ser um tributo cujo fato gerador e vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte”. (MACHADO, 2010, p. 447).

Uma das características relevantes acerca da taxa é o seu fato gerador, o qual sempre estará vinculado a uma atividade estatal específica, diferente do imposto, o qual nunca estará vinculado a uma atividade estatal particularizada.

As informações mais relevantes acerca do imposto são os seus critérios, que se resumem na competência e na sua quantificação, estes fatores são essenciais ao bom estudo sobre esse tributo.

Quanto à competência para instituição os impostos podem ser federais, estaduais e municipais (...) quanto à forma de quantificação os impostos podem ser fixos e graduados. Os fixos são quantificados diretamente pelo legislador. A lei estabelece os valores a serem pagos em cada caso. Os graduados dividem-se em proporcionais, progressivos e regressivos. (MACHADO, 2010, p. 316).

No tocante a sua competência, os impostos poderão se sub classificar em impostos da competência residual, imposto sobre grandes fortunas, impostos extraordinários, dentre outros, a depender de qual ente federado o instituir. Portanto,

compreende-se que os impostos se diferenciarão entre si diante os diversos fatos geradores existentes que poderão ser visualizados a partir do caso concreto.

Acerca dos empréstimos compulsórios ao longo das décadas houveram várias discussões sobre a sua natureza antes que fosse reconhecido como um tributo.

Vale mencionar que até os dias atuais ainda há controvérsia doutrinária, ao ponto que os estudiosos divergem no tocante deste ser ou não ser uma receita pública.

Enquanto alguns doutrinadores compreendem que o empréstimo compulsório é uma categoria jurídica autônoma e que possui identidade própria, outros estudiosos e juristas não vislumbram a partir desse aspecto de caráter geral, mas sim, sob uma ótica diferente.

A contribuição de melhoria é um tributo que está relacionado diretamente à execução de obra pública. Este tributo também dependerá de uma atividade estatal específica para a sua caracterização.

A doutrina compreende que o seu fato gerador é totalmente singular, este tributo é extremamente relevante à efetivação do bem-estar da coletividade, pois a sua aplicação se dará para uma finalidade específica, qual seja a necessidade pública.

Em face destas considerações “a contribuição de melhoria é um tributo vinculado, cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública” (MACHADO, 2010, p. 459).

Portanto, conclui-se que a contribuição de melhoria é um tributo que visa dividir os benefícios decorrentes da atuação do Poder Público, e a sua função é estritamente redistributiva.

As contribuições sociais possuem múltiplas características, por conseguinte sucede em várias controvérsias.

A sua definição se limita ao caráter intervencionista econômico e social, observe o art. 149 da Constituição Federal de 1988, o qual expressa que “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (...).

As contribuições sociais possuem função exrafiscal e parafiscal, ou seja, estão destinadas a guarnecer recursos financeiros do Poder Público, as quais necessitam refletir em benefícios coletivos.

Vale mencionar que a competência de instituição deste tributo é da União, podem ser contribuintes os empregadores, os trabalhadores e os administradores de concursos prognósticos, a depender do caso concreto.

## 1.1 A RELEVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA NÃO CUMULATIVIDADE E DA SELETIVIDADE

Compreende-se que os princípios são os pilares de qualquer direito material e de qualquer relação jurídica. Seu caráter introdutório fundamenta as normas e dão ênfase ao sentido didático aos ramos específicos do direito. No tocante ao direito tributário não é diferente. Os princípios foram criados com o fim de instituir uma melhor interpretação e uma melhor organização dos conteúdos, por conseguinte dar nitidez aos diversos posicionamentos.

A presente pesquisa está limitada ao estudo acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, e nesta senda será essencial analisar a importância dos princípios da não cumulatividade e da seletividade, em seus aspectos gerais e específicos, diante da particularidade do regime jurídico dos impostos que estes princípios regulam.

A reflexão acerca da não cumulatividade do ICMS é oportuna e adequada a qualquer modelo tributário a ser adotado pelo direito pátrio, que não prescindirá da neutralidade dos tributos multifásicos. Além disso, essa reflexão pode e deve ser aproveitada na interpretação da legislação tributária de todos os entes federados. (SILVA, 2011, p. 19).

O princípio da não cumulatividade necessita ser aplicado sem que interfira ou anule a eficiência do princípio da seletividade. Vale frisar que o princípio da não cumulatividade terá caráter distinto a depender do caso concreto em que for aplicado. Como explica Machado:

O princípio da não cumulatividade existe para impedir que o ônus do imposto se vá acumulando em cada operação. Se já incidu sobre o insumo, não se deve reproduzir esse ônus no produto final. Por isto existe o crédito, com o qual se impede a acumulação das duas incidências do imposto. Pelo princípio da seletividade, porém, o ônus do IPI deve ser diferente em razão da essencialidade do produto. (MACHADO, 2010, p. 353).

Através do princípio da seletividade, o ICMS terá a oportunidade de ter a sua carga constituída conforme a necessidade de consumo de cada serviço ou de cada mercadoria. Ressalta-se que quando o princípio da seletividade é aplicado em determinada questão, este deverá sempre estar em função da essencialidade do bem.

Portanto, conclui-se que é relevante que seja realizada uma reflexão hermenêutica e filosófica acerca dos princípios mencionados alhures, com o fim de que os estudiosos e juristas do ramo do direito tributário, possam aprimorar a sua compreensão sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, e conseqüentemente contribuir na promoção dos direitos fundamentais do contribuinte.

## **2. O ICMS E AS SUAS ESPECIFICIDADES**

O ICMS é uma espécie de imposto, o qual poderá incidir sobre operações referentes à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços.

Além disso, para especificar as características acerca do ICMS, é relevante ressaltar que o referido imposto se relaciona ao transporte interestadual, intermunicipal, e também de comunicação, nos termos do art. 1º da Lei Complementar n.º 87/1996:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (Lei Complementar n.º 87/1996).

Outro fator de grande importância é a base de cálculo do referido imposto. É de grande valia observar as questões da fixação, pois é por meio da base de cálculo, e também pela alíquota, que se realiza a quantificação do tributo.

Carrazza (2020, 313):

A base de cálculo dá critérios para a mensuração correta do aspecto material da hipótese de incidência tributária. Serve não só para medir o fato imponible (Aires Barreto) como para determinar – tanto quanto a hipótese de incidência – a modalidade do tributo que será exigido do contribuinte (imposto, taxa, imposto sobre a renda, imposto sobre operações mercantis etc.).

Têm-se como contribuinte do ICMS a pessoa física ou a pessoa jurídica que exerça – em caráter habitual – operações de circulação de mercadoria,

prestações de serviços de comunicação, e de transporte interestadual e intermunicipal, como pode se auferir do art. 4º, § único e inciso I, da Lei Complementar n.º 87/1996:

Art. 4º

(...)

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade

Um elemento essencial a ser destacado é a regra da incidência tributária para definir o local da prestação ou da operação para que haja efeitos na cobrança do imposto. O local para a cobrança do ICMS dependerá das particularidades da espécie de mercadoria ou de serviço, consoante previsão expressa no art. 11 da Lei Complementar n.º 87/1996.

Sobre as alíquotas do ICMS, estas estão previstas em Lei Ordinária, de sorte, deve seguir os preceitos do princípio da legalidade, e possui como base o valor exato do serviço ou da mercadoria. A competência para fixar as alíquotas é do Senado Federal, visto que nem os Estados e nem o Distrito Federal possuem essa autonomia. Veja o art. 155, §2º, V, da Constituição federal de 1988:

Artigo 155, §2º, V:

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Apesar do ICMS ser um imposto de âmbito interno, há também a sua peculiaridade de ser considerado um imposto internacionalizado, haja vista existir o ICMS importação, ao ponto que este, possui estrutura específica, conforme determina a Súmula 661 do STF: “na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”.

É relevante mencionar que a diminuição da receita tributária estadual é um reflexo da existência da guerra fiscal do ICMS, que sucede em impactos negativos à receita tributária do país.

Afonso, Lukic, Castro (2018, 997), explicam que:

A guerra fiscal do ICMS deve ser a característica mais marcante do desequilíbrio proporcionado pelo imposto. Não custa alertar que o problema não está em um estado conceder incentivos fiscais, mas em fazê-lo à custa dos demais: de uma ou de outra forma (tal como ao arbitrar um suposto crédito tributário para cada saída interestadual, ou como ao conceder empréstimos sem juros e sem correção), é devolvida uma parcela do

imposto que caberia ao estado de origem quando da venda para outro estado.

Os impactos desfavoráveis advindos da guerra fiscal que envolve o ICMS reflete no valor dos produtos gerando um aumento o aumento exagerado, e também causa impacto na livre concorrência.

Por fim, ressalta-se que o ICMS é considerado como o principal tributo de competência estadual – apesar de possuir também uma essência nacional – pois é uma valiosa fonte de arrecadação, visto que são várias as atividades que desencadeiam o seu fato gerador.

Por ser o tributo indireto que mais arrecada no país, o ICMS quase sempre está no centro do debate quando se discute competitividade da produção brasileira. Usualmente o empresariado aponta os tributos, ou, mais precisamente, a carga tributária, como o principal empecilho ao crescimento econômico, ao lado dos juros. (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018, 993).

## 2.1 FATO GERADOR DO ICMS

Entende-se como fato gerador do ICMS a própria origem de uma determinada obrigação jurídica, mais precisamente a obrigação de pagar o tributo.

Observe:

O ICMS é imposto plurifásico porque incide em todas as etapas da produção e distribuição de bens e serviços (até alcançar o consumidor final); do tipo IVA (Imposto Sobre o Valor Agregado), pois permite que o imposto incidente sobre as compras (aquisições) seja deduzido do imposto debitado sobre as vendas (remessas) – método do crédito do imposto. (BARATTO; MACEDO, 2007, p. 11).

Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça: Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. (Súmula 166).

Para o direito tributário, ramo que regula a relação de cobrança do Estado face às pessoas físicas e jurídicas, o fato gerador é o pilar da relação tributária, visto que será somente a partir desse evento que um imposto poderá ser exigido, cobrado e executado – caso seja necessário.

As discussões doutrinárias que cercam os estudos sobre o fato gerador do tributo, neste caso o do ICMS, destacam alguns elementos, tais como o autor Antônio Paulo Mariano evidencia a seguir:

- (...) Os elementos que compõem o fato gerador são:
1. objetivo ou núcleo - descrição dos fatos que determinarão o nascimento da obrigação tributária;
  2. subjetiva ou pessoal - sujeito ativo e passivo;

3. espacial (territorial) local onde o fato gerador se aplica. Ex: IR - lucros obtidos no país;
4. temporal - momento em que o fato gerador é constituído (situação de fato ou situação jurídica) - artigo 116 do CTN;
5. dimensional (quantitativo ou valorativo) - base de cálculo e alíquota. (MARIANO, 2009, p. 73).

Em relação ao fato gerador do ICMS, é forçoso compreender que em cada caso concreto o fato gerador – e todo o contexto que lhe favorece – era diverso a depender da espécie de atividade, podendo ser em relação à mercadoria, em relação à prestação de um serviço, ou até mesmo relacionado à realização de exportação de algum produto.

Apesar da normatização que estrutura e que orienta a fonte do ICMS e as suas consequentes revoluções – nos dias atuais entende-se que é necessário rever os principais pontos que caracterizam essa espécie de avaliação.

O fato gerador do ICMS decorre da previsão expressa em lei ou de um fato jurídico, e deste modo se subdivide em fato gerador concreto e em fato gerador abstrato.

## 2.2 DISCUSSÕES ACERCA DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO ICMS

Inicialmente, pretende-se elucidar que um crédito tributário surge de uma obrigação tributária, visto que quando é definida uma obrigação tributária, sucessivamente haverá o dever legal de pecúnia, ou seja, o devedor terá a obrigação de pagar ao Fisco o valor referente ao título.

A constituição definitiva do crédito tributário se dá no momento em que há a lavratura do auto de infração. Após essa constituição, passa a correr o prazo de decadência e também o prazo de prescrição.

Tais prazos são modalidades de defesa – leia-se, são causas de nulidade – em eventuais ações administrativas ou judiciais, caso o interessado conteste a data da constituição definitiva de um crédito – o qual decorre de um tributo – visando declará-lo nulo, ante alguma irregularidade na cobrança levando em consideração o decurso de prazo.

Destaca-se que a ação de cobrança do crédito tributário do ICMS poderá prescrever em 5 (cinco) anos, contados a partir da data da sua constituição

definitiva. Essa prescrição, considerando que houve de fato, no caso concreto, a inércia do Fisco possuirá o condão de extinguir o crédito tributário anteriormente constituído de forma legal.

(...) parte dos doutrinadores não aceita que a constituição definitiva do crédito fique na pendência do julgamento definitivo das objeções que impedem a exigibilidade do crédito tributário; outra parte aceita. A jurisprudência, entretanto, fica com esses últimos. (ROCHA, 2020, p. 270).

É relevante destacar que é imprescindível identificar o momento exato em que o crédito é definitivamente constituído, visto que será somente a partir dessa constatação que o crédito tributário poderá ser exigido, ou seja, cobrado.

### **3. A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

A discussão do presente tema além de ser relevante ao ramo do direito tributário é também muito importante ao Estado-Nação, visto que qualquer decisão acerca da declaração ou da não declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS poderia afetar – negativa ou positivamente – o cofre público, visto que a Fazenda Pública pretendia evitar a perda de bilhões de reais que já haviam sido anteriormente arrecadados.

A arrecadação e a rentabilidade de um tributo afeta drasticamente a realidade de empresas localizadas no Brasil, visto que o sistema tributário do país é extremamente oneroso, o que prejudica que as empresas brasileiras firmem negócios com empresas estrangeiras.

Nenhum contribuinte deseja pagar impostos que alteram significadamente o valor de um produto ou da prestação de um serviço. Após análise de discussões doutrinárias verificou-se a necessidade de realizar a reflexão breve acerca deste impacto financeiro.

Carraza (2020, p. 200), explica que:

O legislador, muita vez, cria o tributo com hipótese de incidência adequada, mas – ou por ignorância ou de indústria – acaba elegendo, para ele, uma base de cálculo inadequada, isto é, que não se presta a medir o fato tributável. Neste caso: a) o tributo é inconstitucional; b) o contribuinte tem todo o direito de não o recolher; c) o Judiciário, quando provocado, tem o dever de amparar esta jurídica pretensão do contribuinte.

Várias são as concepções acerca da declaração de inconstitucionalidade. Dessarte existem autores que compreendem ser totalmente inconstitucional a



inclusão do valor cobrado de ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, diante o fato de que o ICMS é um imposto e por ter esse caráter possui automaticamente uma receita Estadual, devendo deste modo, ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, como mencionado alhures.

Posto isto, será demonstrada a seguir a análise do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 574.706, evidenciando o voto dos desembargadores que decidiram favoravelmente, em relação à declaração da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

### 3.1 ANÁLISE DO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 574.706

É sabido que o interesse em declarar a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é totalmente inerente ao Estado-Nação. Desta forma, sempre possível observar que a Fazenda Pública Nacional a todo tempo se posicionou a favor da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e também da COFINS. Porém, compreende-se que a fundamentação que baseia este posicionamento não poderia ser considerada visto que não há fundamentação constitucional para dar força a referida inclusão.

Nesse sentido, resta evidente que não seria interessante à coletividade que o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadoria ou Serviço fizesse parte da base de cálculo do PIS e da COFINS, considerando que a sua inclusão mostra-se desrespeitosa ao texto constitucional, como mencionado alhures.

Ao discutirem sobre a questão da declaração da inconstitucionalidade, entendeu-se que o Estado- Nação é o principal responsável e garantidor direito a cumprir o que expressa a Constituição Federal de 1988, sob o espreque de resguardar os direitos elencados no rol da referida Carta.

Após muita reflexão e muita indagação no que se refere a possível inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, constatou-se que é totalmente inconciliável ao estipulado em texto constitucional, de modo que o STF - Supremo Tribunal Federal decidiu com posicionamento a favor do contribuinte, e fixou a tese em repercussão geral proferindo que o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

Ressalta-se que através da leitura e realizando uma interpretação extensiva do Recurso Extraordinário n.º 574.706, e a decisão quanto à inconstitucionalidade, entendeu-se que o contribuinte terá – se for devidamente comprovado – o direito de buscar perante o Poder Judiciário a recuperação dos valores pagos indevidamente no que diz respeito da utilização do ICMS na composição da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por fim, através do estudo minucioso do Recurso Extraordinário n.º 574.706 foi possível compreender que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS foi um tema altamente controverso. Várias foram as reflexões acerca de posicionamentos relevantes para a construção de um parecer crítico definitivo sobre um assunto tão complexo e atual, que resguardou e efetivou os direitos dos contribuintes.

## **CONCLUSÃO**

Pode-se concluir, que, as discussões que cercaram a questão da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, possuía um caráter estritamente subjetivo, e que até o momento antes da decisão do Recurso Extraordinário, era aplicado tão somente conforme a realidade das empresas nos casos concretos, levando em consideração os valores considerados devidos.

No decorrer da pesquisa ficou evidenciado que para que fosse possível analisar as questões acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é necessária a prévia concepção acerca dos princípios da seletividade e da não-cumulatividade, pois constituem em um mandamento de um sistema, sendo normas de caráter relevante ao ordenamento jurídico brasileiro.

Pelo fato do direito tributário ser um ramo autônomo do direito brasileiro, e por reger as relações do Estado-Nação para com o contribuinte, é válido concluir que, àquelas necessitam ser pautadas na segurança e na liberdade jurídica, ante aos atos do Poder Público, com a finalidade de que haja a aplicação e o resguardo devidos, do que está previamente estipulado nas disposições constitucionais e infraconstitucionais.

Dessarte, a implicação dos princípios da seletividade e da não-cumulatividade mostram-se essenciais diante da temática relacionada à incidência

do ICMS, e das conseqüentes matérias jurídicas que tal referência de pesquisa o envolve.

É notório que a discussão que envolve o controle de constitucionalidade é extremamente relevante ao mundo jurídico. Desta forma, observou-se que é de competência do STF - Supremo Tribunal Federal, guardião da constituição, discutir, na figura de seus ministros, a inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo, com o fim de preservar a segurança jurídica e resguardar o interesse social, ao ponto que poderá inclusive, restringir os efeitos da declaração.

Por fim, compreende-se que a discussão sobre a incidência do ICMS é relevante diante da premissa de que nenhuma lei ou ato normativo pode violar o que está previsto na Carta Magna como um direito fundamental.

Em decorrência disso, o corpo social, quais sejam, os cidadãos, na pessoa do contribuinte tributário, terá o direito de usufruir das benesses do sistema jurídico brasileiro, a partir das técnicas de interpretação jurídica, beneficiando-se a partir de decisões que interferem na realidade social, que foi o caso da decisão do Recurso Extraordinário n.º 574.706.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R., Melina Rocha, LUKIC, Kleber Pacheco de, CASTRO. ICMS: Crise Federativa e Obsolência. Revista de Direito FGV, São Paulo, volume 14 N. 3, 2018. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rdgv/v14n3/2317-6172-rdgv-14-03-0986.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2021.

BARATTO, Gedalva, MACEDO, Mariano de Mattos. Regime Tributário do ICMS nas transações interestaduais – Harmonização tributária ou autonomia estatal? Revista Paranaense de Desenvolvimento, Curitiba, n.113, 2007. Disponível em: <file:///C:/Users/Julia/Downloads/Dialnet-RegimeTributarioDoICMSNasTransacoesInterestaduaisH-4813475.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2021.

CANADO, Vanessa Rahal Canado, LUKIC, Melina Rocha. O Conceito de Insumo para fins de creditamento da PIS e da COFINS. IPEA-OAB/DF: 2018. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8649/1/O%20Conceito.pdf>. Acesso em: 06 nov. 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2020. Disponível em: <https://www.editorajuspodivm.com.br/cdn/arquivos/67618c1a88ac836d8bf5e1532e244812.pdf>. Acesso em: 05 fev. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010. Disponível em: [https://www.academia.edu/39017095/Curso de Direito Tribut%C3%A1rio Hugo de Brito Machado](https://www.academia.edu/39017095/Curso_de_Direito_Tribut%C3%A1rio_Hugo_de_Brito_Machado). Acesso em: 08 nov. 2020.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Doutrina Espécies de Tributos. v. 183 Rio de Janeiro: 1991. Disponível em: <file:///C:/Users/Julia/Downloads/44170-99477-1-PB.pdf>. Acesso em: 06 nov. 2020.

ROCHA, Roberval. Direito Tributário. Volume 28. 7ª edição, Editora JusPodivm: 2020. Disponível em: <https://www.editorajuspodivm.com.br/cdn/arquivos/38ba7d7f84931419a06d049acf1d86e2.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2021.

SILVA, Roberto Camargo da. Não Cumulatividade Constitucional do ICMS. Porto Alegre, Editora PUCRS: 2011. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=BRozaoWJ2rIC&oi=fnd&pg=PA17&dq=principio+da+nao+cumulatividade+icms&ots=xLo3vqfRsY&sig=3uaxRIOfo6A2jNSNr9ijmt8WgM#v=onepage&q=principio%20da%20nao%20cumulatividade%20icms&f=false>. Acesso em: 08 nov. 2020.