



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

**A EVOLUÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO A PARTIR DA ANÁLISE
DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706.**

ORIENTANDO: CAIO HENRIQUE PEREIRA CARVALHO
ORIENTADOR: PROF. DR MARCELO DI REZENDE

GOIÂNIA
2020

CAIO HENRIQUE PEREIRA CARVALHO

**A EVOLUÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO A PARTIR DA ANÁLISE
DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706.**

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

Prof. Orientador: Dr. Marcelo Di Rezende

GOIÂNIA

2020

CAIO HENRIQUE PEREIRA CARVALHO

**A EVOLUÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO A PARTIR DA ANÁLISE
DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706.**

Data da Defesa: ____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Dr. Marcelo Di Rezende

Nota

Examinador Convidado: Prof. Titulação e Nome Completo

Nota

Aos amigos.

SUMÁRIO

RESUMO	05
INTRODUÇÃO	06
SEÇÃO I – SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	06
1.1 A evolução do Sistema Tributário Nacional	10
1.2 Período constitucional	12
SEÇÃO II – PRINCÍPIOS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO	15
2.1 Princípio da não-cumulatividade tributária	16
2.2 Incidência do princípio da não-cumulatividade no ICMS	19
SEÇÃO III – RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 574.706/PR.....	22
3.1 A base de cálculo do PIS e do COFINS	23
3.2 Os efeitos da decisão do RE n. 574.706	25
CONCLUSÃO	26
REFERÊNCIAS.....	27
APÊNDICE.....	30

A EVOLUÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO A PARTIR DA ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706.

Caio Henrique Pereira Carvalho¹

RESUMO

O presente estudo trouxe, em primeiro plano, uma visão ampla, porém sucinta da evolução do Sistema Tributário Nacional-STN, a fim de se entender como o poder de tributar do Estado vem se adequando a capacidade contributiva do cidadão, na busca do que muitos acreditam ser a justiça fiscal. Para tanto foi apontado uma mudança de paradigma com a vigência do Código Tributário brasileiro, mas, principalmente com a Constituição Federal e a incorporação de princípios norteadores do Direito, responsáveis pela garantia da segurança jurídica. Nesse contexto foram apresentados princípios constitucionais que regulam o STN, com destaque para a não-cumulatividade na cobrança. Assim, após breve descrição do processo histórico, foram apresentados os tributos em espécie, ICMS, PIS, PASEP e COFINS, objetos de análise do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o qual formou o Tema nº69, em sede de Repercussão Geral, afirmando que “o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”. Partindo deste precedente o estudo em questão, sem a pretensão de esgotamento do tema, destacou no julgamento do RE supramencionado, a análise da não-cumulatividade, como um fator estabelecido constitucionalmente, o qual regula a incidência tributária. Para tanto, recorremos à metodologia diversificada, materializada na pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial para que, ao final, a partir desta análise doutrinária apresentadas fosse possível entender a formação da cadeia tributária brasileira e sua evolução para se alcançar o equilíbrio entre a riqueza tributável do individual e o dever de cobrança do Estado, a fim de se praticar o que se denomina tributação ideal

Palavras-chave: Não-cumulatividade. Base de cálculo. Recurso Extraordinário. Tributos.

¹ Acadêmico do Curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Goiás, caiohpck@gmail.com

INTRODUÇÃO

A Constituição República Federativa do Brasil de 1988 impõe obrigações ao Estado, por meio de normas cogentes, e, para a satisfação dessas obrigações, é necessário que os entes possuam receita suficiente para arcar com os ônus constitucionais. Contudo, o Estado, geralmente, não produz riqueza, sendo o tributo seu meio de captação de receita que, por óbvio, depende de uma economia aquecida e crescente.

Manter uma economia positiva de forma duradoura exige responsabilidade fiscal, uma vez que a estabilidade econômica sofre variadas influências, inclusive do sistema tributário.

A política tributária de um país é um dos fatores que influencia diretamente o seu desenvolvimento econômico e social, conseqüentemente, afetando o seu Índice de Desenvolvimento Humano (IDH).

Assim, a reforma tributária é uma das discussões mais problemáticas do momento, uma vez que os últimos governos estão buscando novas formas de retomar o desenvolvimento do país, mas sem êxito em modificar a estrutura da tributação brasileira.

Cabe esclarecer que o direito tributário pode ser considerado rudimentar até a elaboração do Código Tributário Nacional, datado em 1966, sendo a tributação brasileira aperfeiçoada com a promulgação da CF/88, que consolidou os mais importantes princípios tributários, como, por exemplo, o princípio da não-cumulatividade.

Visando apontar como ao longo dos anos o sistema tributário nacional se desenvolveu até passar a ser considerado ultrapassado e moroso à sociedade. O trabalho inicialmente discorrerá acerca das origens da tributação no Brasil, sendo o cerne do trabalho a análise a partir do Recurso Extraordinário 574.706, com enfoque nas normas orientadoras contidas na Constituição de 1988, destrinchando o entendimento jurisprudencial acerca da tributação e do princípio da não-cumulatividade.

Para tanto será o tema proposto dividido da seguinte forma, na primeira seção será apresentado o contexto legal da formação do Sistema Tributário

Nacional e a evolução da cobrança dos tributos, com a vigência o Código Tributário brasileiro, a fim de se estabelecer suposta justiça fiscal, ante a capacidade tributável do indivíduo.

Na segunda seção serão tratados os princípios constitucionais que interferem no Direito Tributário e regulam sua atividade, com destaque para a não-cumulatividade e como sua aplicabilidade interferiu na criação das Contribuições Sociais, bem como na base de cálculo do ICMS.

Na última seção se apresentará, especificamente, o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o qual formou o Tema nº69, em sede de Repercussão Geral, de relatoria da ministra Carmem Lúcia, sustentando a tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”.

Nesse diapasão, em razão da complexidade do tema exposto, principalmente por sua recente definição e muitos outros pontos que ainda carecem de esclarecimento, bem como as conseqüentes e inevitáveis demandas que se avolumam em escrivaninhas de Tribunais por todo o país, tornou-se o tema um objeto relevante e imprescindível para o estudo do Direito interno.

1- SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Estado brasileiro enquanto ente regulador da ordem social e econômica e mantenedor de políticas públicas voltadas a atender as necessidades de seu povo coloca sobre sua responsabilidade a execução de determinados serviços sociais. Por certo, para efetivar tais demandas é imprescindível o emprego de recursos financeiros, o que de modo sucinto é alcançado por meio da cobrança de tributo.

Para tanto, o sistema tributário nacional se apresenta como o instrumento cuja formulação contempla os objetivos da política socioeconômica brasileira, a qual se ampara no ideal de justiça fiscal e social (COELHO, BORBA, 2018, p. 55). Nesse sentido para que as funções sociais do Estado se cumpram toda a coletividade precisa pagar o preço, o qual se materializa na cobrança de tributo. De acordo com a doutrinadora Borba (2017, p. 23) “a tributação não é um fim em si mesmo, mas um meio que possibilita ao Estado o cumprimento de suas funções”.

A ideia de que os tributos são essenciais para que o Estado efetive políticas sociais é corroborada por Paulsen (2020, p. 42) que afirma “não haver direito sem estado, nem estado sem tributo”. Essa organização atual do Estado de Direito no Brasil justifica a tributação como o meio para a execução dos fins pretendidos pelo próprio povo. Para Paulsen (2020, p. 43):

No Estado Democrático de Direito, despesas públicas, aquelas decorrentes da incessante busca pelo bem comum através do respeito às garantias e direitos fundamentais, exigem, de cada indivíduo, um sacrifício, esse revelado através da entrega de parte do patrimônio privado em benefício da coletividade

Questiona-se se o poder de tributar do Estado se apresenta na mesma medida da capacidade contributiva do cidadão responsável por pagar o tributo, o que para muitos tributaristas constituem o ápice da discussão do limite e das vias de incidências empregadas pelo Estado na obtenção de suas riquezas tributáveis. Coelho e Borba (2018, p. 58) citam que o exame de uma tributação justa enfrenta o ponto em seus próprios efeitos, onde:

Do ponto de vista político não se refuta o pensamento de poderem representar, os tributos, formas de exploração econômica e instrumentos de dominação capazes de controlar um sistema de classes. Contudo, se essas afirmações são verdadeiras, o oposto será igualmente verdade, podendo-se afirmar que os tributos podem ser instrumentos de redistribuição de riqueza e de realização da solidariedade social, permitindo a mobilidade de classes e o desfrute, por essas classes, de novas utilidades e liberdades.

Em que pese seja certo o entendimento de que em face do poder de tributar do Estado há a obrigação da sociedade de contribuir, cabe ressaltar que o sistema tributário brasileiro se reveste de valores e princípios que almejam uma cobrança tributária mais racional e justa em relação à capacidade contributiva da população, muito em razão da evolução e recepção do Código Tributário pela Constituição Cidadã.

Datado de 1966 o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, como se infere do teor do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. [...]

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição. [..]

Tal artigo, reforçado pela disposição constitucional expressa no artigo 146, dissipou qualquer dúvida acerca da natureza de Lei Complementar do Código Tributário e assentou sua função reguladora as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como a função de gerir os conflitos de competência entre os entes públicos, entre outros pontos.

Destaca-se que o ordenamento jurídico é formado por “um conjunto de normas dispostas hierarquicamente, no qual a Constituição é o ápice do direito positivo e que além de fundamentar todo o sistema, embasa a si própria, já que encarna a soberania do Estado que a editou” (CARRAZZA, 2003, p. 28).

A Constituição de 1988 se fundamenta em valores e princípios que buscam guiar todo o ordenamento jurídico pátrio em prol de uma maior integridade social e proteção a dignidade do indivíduo. O doutrinador Carrazza (2003, p. 31/32) leciona que “o sistema normativo positivo busca nos princípios os fundamentos da Constituição a fim de orientar a sociedade por ela regida. [...] A importância dos princípios no sistema normativo está diretamente ligada a todo seu equilíbrio”.

Contudo, o sistema de normas brasileiro nem sempre se ateu a manutenção e ao respeito a princípios e valores humanos. E o que atualmente se enxerga como uma afronta a sociedade se constituía comum em outros tempos.

Assim, a fim de melhor entender, em específico, a evolução do Sistema Tributário no Brasil e a efetividade dos princípios fundamentais no Direito Tributário pátrio cabe a realização de uma breve digressão histórica, pontuando momentos importantes deste traço temporal até o estabelecimento de fato da observância principiológica na aplicabilidade dos tributos.

Tal análise se justifica por ser o princípio da não-cumulatividade o fator preponderante no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706, onde se firmou a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.

1.1 A evolução do Sistema Tributário Nacional

A cobrança do tributo remonta épocas antigas em que sequer havia a noção de obrigatoriedade de seu pagamento ou sua caracterização como um instrumento para a manutenção das necessidades do Estado. Nas palavras de Martins (2009, p. 2) “inicialmente, o tributo tinha um sentido de homenagem. Os homens homenageavam seus deuses e líderes com presentes, que eram denominados de tributos.” Somente após reis cobrarem tributos para sustentarem a si e sua família é que a natureza do tributo passou a ser de obrigação.

No que se refere ao Brasil, a tributação se relaciona diretamente com a forma como a Coroa portuguesa instituiu e cobrou tributos em suas colônias, uma vez que essa organização inicial se perpetuou por um longo período histórico (BARROS, 2012, p. 4).

Assim, remotamente, tem-se que nas primeiras décadas da colonização do território brasileiro Portugal não havia instituído nenhum sistema tributário, recorrendo a uma exploração diretamente ao *patrimonium* em seu favor, em vista da abundância de recursos (FERREIRA, 1986, p. 54). O que se denominava “imposto” a ser cobrado era pertinente à exploração da única riqueza natural disponível na ocasião, o pau-brasil, o qual era pago *in natura*, onde 20% do que era extraído ficava com a Coroa.

Ainda no primeiro século da exploração portuguesa foi criada a Carta de Foral, um documento real que disciplinava as relações de dependência com a colônia e estipulava as alíquotas sobre todos os produtos extraídos do território brasileiro, bem como das atividades comerciais. (BARROS, 2012, p. 4).

Objetivando a ocupação territorial, Portugal consolidou a organização político-administrativa adotando o sistema de sesmaria, onde doava terras a título gratuito para serem exploradas, contudo cobrava encargos tributários em cima do produto gerado nestas terras. (FERREIRA, 1986, p. 72).

Variadas formas de tributação foram instituídas no Brasil desde então, sendo as mais características o dízimo e o quinto, o primeiro voltado a Companhia de Cristo responsável pela cristianização dos nativos (FERREIRA, 1986, p. 25) e o último consistente na cobrança *in natura*, de 20% da extração dos recursos naturais extraídos do território, como ouro e outras pedras preciosas (MARTINS, 2009).

A mão gananciosa do rei se estendia a todos e inúmeros outros tributos foram criados ao longo do tempo, como, por exemplo, “a vintena, sobre o pau-brasil, especiarias, pescado e outras drogas; os direitos de portagem nos rios; os contratos das entradas, os foros, as rendas; a pensão anual devida pelos tabeliões das vilas; bem como a capitação, fintas e derramas.” (FERREIRA, 1986, p. 22)

Os colonos suportavam uma abusiva carga tributária e uma série de delimitações e impedimentos foram impostos por Portugal, a fim de controlar todas as riquezas produzidas no Brasil. Desse modo, a restrição de circulação de moeda e a exclusividade do comércio com a Coroa, servia tanto para maximizar a arrecadação tributária e reduzir o contrabando, como para limitar a autonomia da colônia.

Para infernizar a vida dos colonos, mais ainda, e privilegiar os comerciantes da Metrópole ou seus prepostos aqui estabelecidos, limitavam e até impediam a circulação do dinheiro, para facilitar-lhes o total domínio comercial interno e externo. Por outro lado, objetivando facilitar a arrecadação sem ampliar o meio circulante, mantiveram o sistema de pagamento dos impostos mediante uma percentagem dos produtos, cujos preços eram fixos, como por exemplo, o açúcar, o tabaco e o algodão, chegando até mesmo pau-brasil a valer como “dinheiro” em determinado instante. (FERREIRA, 1986, p. 26)

A taxação excessiva imposta por Portugal despertava nos colonos a prática de alguns subterfúgios para burlarem a cobrança, como a utilização de imagens sacras para ocultar pedras preciosas e ouro em pó. Supõe-se que tal conduta seria a origem da expressão “santo do pau oco”.

Percebe-se que neste período histórico a arrecadação tributária não se destinava a manutenção da sociedade brasileira, sua função era unicamente o enriquecimento da realeza lusa. Não existia nenhum projeto de investimento e desenvolvimento do Brasil ou preocupação com o povo que aqui habitava. “A realeza sem nenhuma indagação quanto aos efeitos da carga tributária que pesava sobre o trabalho, esforço e ingentes sacrifícios dos contribuintes continuavam a gastar tudo o que obtinha advindo da exploração na colônia.” (AMED, NEGREIROS, 2000, p. 67).

Com a chegada da coroa portuguesa no Brasil houve uma alteração na forma de arrecadação dos tributos, devido a implementação de toda a estrutura concernente às obrigações tributárias portuguesas. Ocorreu a abertura dos portos ao comércio às nações amigas, bem como a criação do Tesouro Nacional e do Banco do Brasil.

A concentração de poderes na figura do Tesouro Nacional proporcionou à coroa portuguesa o implemento de novas formas de arrecadação, especificamente no tocante aos bens imóveis (construção, transferência de propriedade etc) e à importação de bens e produtos. A renda arrecadada na forma de tais tributos destinava-se ao pagamento com as despesas da família Real, e devido a uma estrutura administrativa quase inexistente, e conseqüentemente sem critérios para sua utilização, o dinheiro era constantemente mal empregado, o que ocasionava uma permanente necessidade de aumento de alíquotas, e criação de novos impostos. Era igualmente comum a prática da bi-tributação, ou seja, a cobrança de um mesmo imposto diversas vezes, sob as mais diferentes nomenclaturas. (BARROS, 2012, p. 10).

Com o fim do período colonial e a decretação do Ato Adicional de 1834, o qual criou a Regência Una, alterando a organização política e administrativa do Império, os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional foram, enfim delineados no Brasil. A partir de então, de acordo com Bordin (2003, p.6) “sucederam-se as disposições que criaram, alteraram e suprimiram tributos, modificando as competências tributárias.”

Essa rede de arrecadação que descentralizou a competência do Estado central criou tesourarias provinciais e permitiu que estas instituíssem seus próprios impostos, por consequência “aumentou o número de tributos cobrados, preponderantemente incidentes sobre as exportações e as transações comerciais” (MARTUSCELLI, 2010, p. 4212).

Ocorre que mesmo aumentando a carga tributária os déficits públicos eram sistêmicos. O Brasil imperial recepcionou toda a estrutura legislativa de Portugal e “por esta razão os mesmos defeitos que constavam no sistema de tributação da metrópole portuguesa, também assolavam a estrutura tributária brasileira” (CAMPELLO, SINPROFAZ, 2019, p.1).

Desse modo, com a independência um tímido sistema tributário se estabeleceu no Brasil, com destaque para a possibilidade de repartição de rendas entre os governadores. Contudo, a estruturação tributária sistemática só veio efetivamente a se constituir a partir da primeira Constituição Republicana.

1.2 Período constitucional

Com efeito, a evolução do sistema tributário brasileiro se reveste de uma constante necessidade orçamentária em suprir um déficit público que nasceu com a

declaração de independência. Ao declarar sua autonomia o Brasil foi obrigado a assumir compromissos financeiros que não possuía condições de satisfazer, Ferreira (1986, p. 56) descreve que no auge do período imperial “a dívida conhecida superava 12.000.000\$000 (doze mil contos de réis)”.

O descaso referente à instituição de normas que moldasse um sistema tributário eficiente se repetiu por quase todo o período republicano. A cada nova Constituição brasileira, “a cobrança de tributos se apresentava como mera manifestação de tarefas administrativas e a fiscalização como pura manifestação de um poder de polícia, muitas vezes amplificado pela própria feição centralizadora do poder vigente.” (MARTUSCELLI, 2010, p. 4212).

A Constituição de 1891, influenciada pelo ideal do federalismo, adotou o regime da separação de poderes e, conseqüentemente, das fontes tributárias, contudo, de maneira precária e discriminando somente os impostos federais e estaduais. O autor Martuscelli (2010, p. 4213) retrata que “a despeito da evolução do quadro da tributação no período regencial, algumas províncias clamavam por maior autonomia frente ao Poder central, reforçando ainda mais os ideais federalistas e uma rígida repartição das receitas tributárias.”

Embora neste período tenha havido um desenvolvimento significativo, a grande resistência por parte da ala conservadora negou e obstruiu algumas mudanças propostas pelos idealistas liberais.

Durante a Primeira República “a autonomia financeira dos Estados era muito ampla não tendo sido prevista, porém, a dos municípios.” (Bordin, 2003, p.21). Somente, a partir da Constituição de 1934, os municípios passaram a ter competência privativa para decretar tributos. Nesse período, ainda ocorria o fenômeno da bitributação, expressamente permitia em relação aos estados e a União.

A constituição de 1934 buscou dar autonomia aos entes públicos, porém com o advento da Constituição de 1937 qualquer tentativa neste sentido foi suprimida, tendo em vista o caráter centralizador da Era Vargas, e o surgimento do Estado Novo.

De caráter extremamente centralizador, a Constituição de 1937 reflete as tendências e aspirações de restabelecimento da polarização das relações do Poder no governo central da União, esvaziando os estados membros de sua autonomia. É uma constituição marcada pela intensa interferência do governo na economia, com marcada ênfase na esfera social e pela assunção de tarefas por parte do Presidente inexistentes nas Constituições

de 1891 e 1934, qual seja a prerrogativa de normatização ordinária. (MARTUSCELLI, 2010, p. 4215)

Com o fim do centralismo totalitário do Estado Novo, “a Constituição de 1946 incorporou essas tendências antagônicas, resultando em um produto híbrido com feições marcadamente liberais, mantendo-se, contudo, boa parte do aparato administrativo centralizador originalmente desenvolvido por Vargas.” (Bordin, 2003, p. 32)

A principal característica deste período foi uma expressiva produção de leis, com quatro grandes reformas que serviram para instrumentalizar a intervenção do Estado, no seu objetivo de atingir um rápido crescimento econômico. Assim, foram feitas as Reformas Tributária, Administrativa, Previdenciária e Financeira.

A Reforma Tributária de 1967 representou um marco na problemática das relações intergovernamentais. O desenho tributário dela decorrente se caracterizou pela centralização do poder decisório e pela institucionalização do sistema de transferências. Mesmo assim, a Reforma de 1967 modernizou o sistema tributário vigente com a introdução na competência dos Estados de um imposto do tipo valor agregado - o ICM - no lugar do cumulativo imposto estadual sobre Vendas e Consignações. Na União, o IPI, sucedâneo do Imposto de Consumo, e o Imposto de Renda passaram a ser as principais receitas tributárias da União. As Contribuições Sociais para o financiamento da Seguridade Social também começaram a ser representativas na arrecadação federal no período de 1964 a 1988. (BORDIN, 2003, p. 36)

O desenvolvimento do Sistema Tributário Nacional tem fundamento na necessidade de regras objetivas que propiciassem segurança aos indivíduos e ao próprio Estado em sua captação de receitas derivada, ou seja, aquelas provenientes do seu poder de tributar.

Nesse contexto de desenvolvimento a implementação do Código Tributário Nacional, em 1964, como um sistema veiculador da imposição fiscal, representou um sensível marco na evolução do Direito Tributário pátrio, devendo-se em boa parte à esplêndida influência da produção doutrinária e jurisprudencial ocorrida nos 20 anos que o antecedeu. (MARTINS, 2016, p. 5).

Em que pese o progresso, a discussão sobre a centralização e autonomia tributária se estende por todo período histórico brasileiro e persiste nos dias atuais, sendo a competência tributária e a garantia de segurança jurídica, um dos principais tópicos de debate no que se refere às distorções tributárias.

2- PRINCÍPIOS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO

A Constituição de 1988 se apresentou com o propósito de “atenuar os desníveis e as distorções existentes na estrutura tributária brasileira”. (BORDIN, p. 41). Em seu texto foram inseridas normas a fim de definir a repartição de receitas públicas, com a desconcentração de recursos tributários da União em favor dos Estados e, principalmente, dos Municípios, limitando, assim, o poder do Estado e distribuindo as competências tributárias. (BORBA, 2007, p. 78)

Outra alteração importante foi a supressão de alguns tributos para o surgimento de outros, como o ICM que deu lugar ao ICMS. A ideia foi ampliar a base de incidência, mantendo a mesma técnica do valor agregado, por meio da incorporação dos impostos únicos sobre energia elétrica, comunicáveis, combustíveis, transportes e minerais.

Contudo, a instituição dos princípios gerais da tributação foi o marco essencial da Constituição atual para garantir à sociedade, ou seja, aos contribuintes, o mínimo de segurança em relação à carga tributária suportada. Ao respeitar o princípio da legalidade, por exemplo, não se permite a criação de impostos ou tributos sem que estes estejam definidos em lei. “Os princípios funcionam verdadeiramente como mecanismos de defesa do contribuinte frente a voracidade do Estado no campo tributário.” (BARROS, 2012, p. 9).

No ordenamento jurídico os princípios equilibram e dão coerência e consistência ao complexo normativo da Lei Maior. De acordo com Bandeira de Mello (2014, p. 451):

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o reconhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Nesse sentido, a posição normatividade dos princípios, se destacando como uma diretriz para a elaboração de leis e regras jurídicas, “veiculando as ideias-forças que fundamentam e informam todo o sistema jurídico”. (CUNHA JÚNIOR, 2017, p. 159), os tornando determinantes de valores.

2.1 Princípio da não-cumulatividade tributária

Observar as determinações principiológicas disposta no texto constitucional assegura que as decisões prolatadas respeitarão critérios de justiça e moral (ALEXY, 2008, p. 169). Nesse contexto, tendo a Constituição Federal como paradigma, o Código Tributário Nacional mesmo anterior a sua promulgação, passou a se submeter às determinações ali traçadas, incluindo o respeito aos princípios.

Ao se debruçar sobre o objeto deste estudo, o Recurso Extraordinário nº 574.706 – Paraná, vislumbra-se a partir de sua análise jurídica desenhada pela relatora, ministra Cármen Lúcia, que a fundamentação de seu voto se atentou ao disposto no artigo 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se integralmente o que impõe o princípio da não cumulatividade a cada etapa da operação tributável do ICMS.

Destaca-se que o princípio da não-cumulatividade está expresso na CRFB/1988, como fator preponderante na regulação da cobrança tributária, em quatro momentos distintos, sendo eles; no Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI; nos impostos da competência residual da União, no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e nas contribuições sociais incidentes sobre a receita e o faturamento, ou devidas pelos importadores de bens ou serviços do exterior, relativamente aos setores de atividade econômica declinados pela lei federal.

Nesse sentido, delimitando o conteúdo ao objeto deste estudo o artigo 155, II, § 2º, I da CRFB/1988 garante a não cumulatividade no que se refere à cobrança do ICMS nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Os tributos possuem natureza compulsória, razão pela qual não depende da expressão de vontade do contribuinte para sua atuação, segundo Paulsen (2020,

p. 143) a compulsoriedade se assenta “na legitimação do direito ao crédito de titularidade do Estado, o qual possui sua arrecadação fundamentada em lei.”

Tem-se que um tributo se aplica quando surge um fato gerador, “ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte”. (PAULSEN, 2020, p. 58).

Em vista deste pressuposto é possível pensar que em uma rede de contribuintes, os quais se relacionam economicamente, o mesmo fato gerador pode se repetir inúmeras vezes, podendo deste modo gerar a cobrança de um mesmo tributo repetida vezes, apesar de pagadores diferentes.

Hipotética situação sugere, entre outros pontos, que o valor final deste produto ou serviço, repassado ao longo desta cadeia econômica, se revestirá de um valor final onde todas estas incidências tributárias, ocorridas no curso do processo, se somarão ao seu valor primário.

Portanto, para que essa sobrecarga tributária não recaia sobre o consumidor final, se faz necessário acrescentar a este raciocínio o fator da não-cumulatividade no processo de arrecadação tributária em uma cadeia econômica, a fim de estabelecer o mínimo de equilíbrio fiscal. Esclarece Brabo (2015, p. 211) que:

As normas constitucionais de cobrança não-cumulativa não integram o critério quantitativo da regra-matriz de incidência dos impostos e das contribuições sociais composto apenas por dois elementos: a base de cálculo e a alíquota. Tanto nos impostos quanto nas contribuições sociais, o princípio da não-cumulatividade se materializa na instituição, pela lei, de regras de cálculo que reduzam o montante do tributo a ser recolhido, com o objetivo de torná-lo menor que o valor do tributo incidente –determinado pela multiplicação da base de cálculo pela alíquota –, a fim de atender a uma ou mais finalidades constitucionais.

Ao se determinar que o princípio da não-cumulatividade fosse aplicado ao ICMS o legislador previu o que se denomina “efeito cascata” na obrigação tributária de impostos, onde o exercício da atividade econômica pressupõe um conjunto de contribuintes sequenciados na corrente dos bens e serviços. Assim para se evitar a cumulação da cobrança deve o valor relativo ao tributo recolhido nas operações anteriores ser compensado com o valor a ser recolhido na operação presente, em um sistema de “débito-crédito”, para não onerar o contribuinte no preço final de seu produto. (MELO, 2012, p. 154)

Outro ponto importante a se destacar em desfavor deste processo de cumulação da cobrança é o que esclarece Brabo (2015, p. 211):

O efeito cascata desequilibra a livre concorrência de mercado na medida em que a opção por um arranjo societário mais consolidado, em que haja a concentração de todas as etapas econômicas em uma única pessoa jurídica, reduz o ônus tributário vinculado ao exercício da atividade econômica.

Essa preocupação legislativa reflete o questionamento social acerca do equilíbrio fiscal no imperativo da tributação estatal. Concorde-se que a carga tributária empregada deve ser suportada pelo cidadão a partir de sua capacidade contributiva. Em que pese o Estado dependa quase que exclusivamente da cobrança de tributos, deve-se ater ao limite da razoabilidade. Para Moraes (1999, p. 118)

O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva.[...] O tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo

Nessa linha de pensamento cabe ainda observar a hipótese de se incorrer no fenômeno da bitributação ao se instituir um tributo. Tal hipótese ocorre quando uma mesma cobrança de tributos é realizada por pessoas políticas distintas, onde uma delas exorbita nas atribuições que lhes são conferidas, em decorrência de um único fato gerador. “São duas normas, cada qual emanada de um legislativo, incidindo sobre o mesmo fato jurídico e onerando o mesmo contribuinte” (SABBAG, 1996, p. 695).

Percebe-se, portanto, que ao se impor um tributo a sociedade uma gama de fatores deve ser considerada a fim de não exceder o poder-dever do Estado e sobrecarregar o contribuinte. Há que se valer de ponderação intentando alcançar uma possível justiça fiscal, a qual, de acordo com Coelho e Borba (2018, p. 61), pode ser entendida por divergentes aspectos, “entre os quais se pode examinar a justiça dos tributos sob um olhar temporal, geográfico, político, jurídico, funcional, social ou econômico”, sendo que em nenhum deles se encerra ou se encontra o verdadeiro aspecto do tributo ideal.

2.2 Incidência do princípio da não-cumulatividade no ICMS, PIS/PASEP e COFINS

Objetivando contornar os problemas causados pela cumulatividade na incidência tributária, como, por exemplo, o desestímulo a economia por não dar margem a competitividade, entre outros transtornos para o mercado consumidor, de modo geral, a Emenda Constitucional nº 18/1965 substituiu o imposto corrente na época, o imposto sobre vendas mercantis – IVC, pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICM, excluindo o método de apuração multifásico e cumulativo de sua cobrança.

A simplificação da cobrança do tributo, por meio da incidência não-cumulativa, foi aplicada, pela primeira vez, no processo de circulação de mercadoria, em que pese tenha chegado a se constituir como princípio somente na CRFB/1988 e ser estendida a outros tributos, como o IPI, por exemplo.

Assim, para evitar o efeito cascata na cadeia econômica, com a sobreposição de cobrança tributária o ICM tornou-se ICMS, a partir da vigência da Constituição Federal, em 1989, sendo inserido, também, sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como sobre comunicação.

Apesar do ICMS ser um imposto estadual sua efetividade assume feições nacionais, tendo em vista sua presença em todos os Estados-membros e no Distrito Federal, razão pela qual foi necessária que Lei Complementar definisse seu sistema de compensação, entre outros pontos controversos. (JORGE, 2009, p. 66). Também denominada de Lei Kandir, a LC nº 87/96, restringiu em seu artigo 20 os efeitos da não-cumulatividade, determinado constitucionalmente.

Faz-se importante pontuar que a Constituição Federal em seu artigo nº 155, parágrafo 2º, XII, delimita a competência da supramencionada Lei condicionando suas atribuições. Para tanto, basta observar o disposto nas alíneas “c” e “f”, as quais tratam de “disciplinar o regime de compensação do imposto”, e “prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias”, respectivamente.

De fato, criou-se, a partir da análise do dispositivo nº 20, da LC um embate acerca dos limites das atribuições impostas pela Constituição, em especial, no que tange ao alcance da não-cumulatividade na cobrança do ICMS.

Nesse sentido Carrazza (1999, p 153) leciona acerca desta suposta inconstitucionalidade, nos seguintes termos:

A lei complementar, ao dispor sobre o procedimento de efetivação do abatimento constitucional, não pode interferir no conteúdo e no alcance do princípio da não-cumulatividade. Deve, apenas, adotar uma fórmula matemática que se reflita documentalmente num sistema de escrituração em que, considerando certo lapso de tempo, de um lado é registrado o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente. A Constituição não lhe deu competência para vedar a apropriação de créditos, no ICMS. O princípio da não-cumulatividade do ICMS não perde a eficácia quando há aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado do contribuinte ou para serem utilizados em seu processo industrial ou comercial. Dito de outro modo, no chamado 'ciclo de circulação', nenhum outro incidente jurídico, além da isenção ou da não-incidência, poderá restringir o alcance do princípio da não-cumulatividade do ICMS. [...] A Lei Complementar nº 87/96, acertou ao reconhecer, em seu art. 20, o direito de crédito do ICMS para todas as aquisições, inclusive de bens de uso, consumo ou ativo permanente, errou, porém, ultrapassando as raias da constitucionalidade, quando fixou os termos iniciais para a fruição deste direito (art. 33, I e III), que a ela preexistia, já que deflui do art. 155, § 2º, I, do Texto Supremo.

Para o direito pátrio a LC nº 87/96 não conferiu nenhum benefício novo ao contribuinte, mas apenas explicitou o direito de abatimento do ICMS em específicas situações. Desse modo, faz-se importante que a não-cumulatividade no limite empregado ao *quantum* deve ser recolhido a título do ICMS, vinculando toda a legislação infraconstitucional de regência desses impostos ao estabelecer um montante máximo a ser arrecadado em cada operação ou prestação ou como esclarece Bravo (2015, p. 215):

A cada fato gerador, equivalente ao resultado da multiplicação do valor da operação ou da prestação pela alíquota aplicável ao produto industrializado, à mercadoria ou ao serviço de transporte intermunicipal ou de comunicações, descontado do valor do imposto cobrado na operação ou prestação anterior, reconhecido segundo a metodologia do crédito físico, prevista no art. 20 da Lei Complementar nº 87, de 1996.

Quanto à cobrança não cumulativa no PIS/PASEP e na COFINS esta adveio da publicação da lei nº 10.657/2002, em relação aos primeiros e da lei nº 10.833/2003 para o COFINS.

Destaca-se que até o ano de 2002, a cobrança destes impostos ocorria de maneira sobreposta, o que interferia prejudicialmente no mercado econômico e desrespeitava a neutralidade tributária, favorecendo a formação de oligopólios.

A partir de 2003, com a alteração de sua base de cálculo, assim como a inserção constitucional do princípio da livre concorrência, artigo 146-A, com a seguinte dicção; “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo,” a sobreposição em cadeia da incidência tributária sofreu restrições.

Diferente do que ocorre com o ICMS que grava operações relativas a produtos industrializados, a mercadorias, além da prestação dos serviços de transporte intermunicipal e de comunicação, o núcleo da hipótese de incidência tributária, no PIS e no COFINS, é a receita ou o faturamento, sendo distinta a cada contribuinte sucessivamente tributado no curso do ciclo econômico, posto que cada uma dessas pessoas auferem a sua própria receita ou faturamento. (CARRAZZA, 2003, p. 247)

Nessa perspectiva, os dois fatos geradores convergem no momento em que o ICMS é embutido na receita bruta da pessoa jurídica, que é o fato gerador do PIS/PASEP e da COFINS. Desse modo, como explica Neves, (2020, p.2) antes da aplicação da não cumulatividade da incidência dos tributos:

A cumulatividade de sua cobrança estava presente na totalidade da cadeia de produção ou comercialização do bem, tendo como base de cálculo o faturamento. Não havia nenhuma compensação ou desconto ao longo da cadeia produtiva. Esse modelo de tributação fazia do PIS/PASEP e da COFINS impostos plurifásicos, ou seja, impostos que encerravam em si mesmos vários momentos de incidência tributária antes de o produto chegar ao consumidor/usuário fim. (NEVES, 2020, p. 2)

Em razão de tudo isso, o questionamento acerca da incidência ou não do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS, mitigando o princípio da não-cumulatividade se apresentou recentemente ao Supremo Tribunal Federal dando ensejo ao Recurso Extraordinário nº 574.706 Paraná.

Restando, desse modo, a Corte Suprema o papel para dirimir controversa apresentada desde a criação dos referidos impostos e a aplicação da não cumulatividade tributária em suas operações.

3- RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 574.706/PR

Em 15 de março de 2017, com repercussão geral reconhecida, a Suprema Corte brasileira decidiu, a partir da relatoria da ministra Carmem Lúcia, que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS não compõe a base de cálculo das Contribuições aos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, assim como da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. O julgado possui a seguinte ementa:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não-cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não-cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Trata-se de decisão conflitante, objeto de debate de longos anos no direito pátrio, inclusive, anteriormente possuindo efeito contrário, já sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça, com adoção por diferentes Tribunais pelo país.

Entretanto, a recente decisão da Suprema Corte altera o quadro até então vigente, aumentando o número de demandas em tribunais regionais, de consumidores em busca da declaração de inexigibilidade de PIS/COFINS sobre o ICMS, assim como o ressarcimento dos valores pagos dentro do prazo prescricional.

Em breve síntese histórica, tem-se que ao julgar o Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, o STF definiu que “o conceito de receita, acolhido pelo artigo 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil”.

A partir de tal precedente foi afastada a incidência das contribuições ao PIS/COFINS sobre os valores oriundos da transferência onerosa de créditos de ICMS decorrentes de exportação. Contudo, a Corte deixou sem esclarecimentos o que seria o conceito jurídico de receita, gerando uma gama de debates doutrinários que robusteceram ações em divergentes tribunais.

Ante a tantas controvérsias, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 240.785 por meio de decisão com efeitos *inter partes*, o STF afastou o ICMS da base de cálculo da contribuição à COFINS. De acordo com tal Recurso um tributo não poderia constituir a base de incidência de outro, além do que, para o relator, Ministro Marco Aurélio, o ICMS seria estranho ao conceito de faturamento.

Todavia, por não possuir efeito *erga omnes*, tal julgamento não serviu como precedente, por sua *ratio decidium*, o que não obstou que contribuintes se amparassem em tal entendimento objetivando reconhecimento igualitário em suas demandas. De acordo com Rosa (2020, p. 6):

Diante da multiplicidade de recursos versando sobre a mesma questão, da importância do tema em nível nacional – com consideráveis repercussões econômicas para o fisco e os contribuintes – e da ausência de um posicionamento firme e consolidado no âmbito judicial, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da questão em 24 de abril de 2008.

Com fulcro no art. 543-B do Código de Processo Civil de 1973, a Corte afetou o Recurso Extraordinário n. 574.706/PR para julgamento por meio de decisão dotada de efeito vinculante e com eficácia *erga omnes*, de modo a consolidar o entendimento do Judiciário acerca da possibilidade ou não de inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

Nesse contexto, depois de mais de nove anos de tramitação, o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR foi, enfim, julgado pelo STF, em março de 2017, definindo o Tema nº 69, da Repercussão Geral, com a seguinte dicção: “o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”.

3.1A base de cálculo do PIS e do COFINS

No Recurso que deu ensejo ao Tema nº 69, da Repercussão Geral a Recorrente, a empresa IMCOPA - importação, exportação e indústria de óleos LTDA, sustentou que, sendo o faturamento o “somatório da receita obtida com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, não se pode admitir a abrangência de outras parcelas que escapam à sua estrutura” (RE, nº 574.706/PR),

o que ocorreria caso fosse incluído o ICMS na base de cálculo da COFINS/PIS, pois referido tributo não constitui “patrimônio/riqueza da empresa afrontando o princípio da capacidade contributiva, tratando única e exclusivamente de ônus fiscal ao qual está sujeita”. (RE, nº 574.706/PR).

Por certo, é distinto o momento de aplicação dos tributos em questão na sequência da cadeia econômica mercantil, em que pese essas contribuições fossem pagas em um regime cumulativo, sobre o lucro presumido, antes da aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade, inserido com as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ocorre que, na formação do precedente, sua fundamentação não está ampara no regime cumulativo da incidência tributária. A controvérsia jurídica se encontra no fato de que, “enquanto no regime cumulativo a base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS é o faturamento, no regime não cumulativo a base de cálculo consiste na totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica,” (ROSA, 2020, p. 8) como se pode inferir do artigo 1º, § 2º, das supramencionadas Leis:

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

[..]

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no *caput* e no § 1º.

Nesse sentido, importante ressaltar que a celeuma da demanda em sede recursal não se estabeleceu na impossibilidade de incidência de um tributo sobre outro, sendo sua fundamentação amparada pelo entendimento de que o ICMS não se insere no conceito de faturamento, como se verifica no trecho do voto da ministra Carmem Lúcia:

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na ‘fatura’ (sic) é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo, ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições. (RE nº 574.706/PR).

Contudo, em que pese seja esta a base da formação do Tema nº 69, no STF, não se pode deixar de lado que somente se alcançou tal discussão, após um

longo processo evolutivo do dever de tributação estatal, passando, sem dúvida, pela criação das contribuições sociais. Neste processo, restou definido que a cobrança tributária não seria feita de maneira sobreposta, a fim de não prejudicar o mercado econômico ou sobrecarregar o contribuinte.

Assim, com a alteração na base de cálculo e, principalmente, com a aplicação das exceções constitucionais da não-cumulatividade, o ordenamento pátrio pode ultrapassar este debate e se debruçar acerca da incidência ou não do ICMS no conceito de faturamento, ponto fundamental do que se definiu no RE analisado.

Ocorre que a partir de tal sustentação, o STF deixou margem para outra discussão ao não estabelecer sobre qual a parcela do ICMS deveria ser excluída da referida base de cálculo, deixando nas mãos dos juízes de 1º instância tal definição.

3.2 Os efeitos da decisão do RE nº 574.706/PR

Cabe destacar que após o julgamento do RE nº 574.706/PR, a Procuradoria Geral da República apresentou ao STF parecer favorável à modulação dos efeitos da decisão, para que tal medida não possua efeitos retroativos indefinidos, nos seguintes termos:

Os embargos declaratórios podem e devem ser acolhidos para que se proceda à modulação dos efeitos do julgado. O acórdão traz em si impacto e abrangência que impõem seja sua eficácia lançada pro futuro, com efeitos *ex nunc*. [...] A tese fixada em repercussão geral – com eficácia vinculante e efeitos *ultra partes* – produz importante modificação no sistema tributário brasileiro, alcança um grande número de transações fiscais e pode acarretar grave impacto nas contas públicas. (RE nº 574.706/PR)

Observa-se que a grande preocupação do Estado ao apresentar Embargos declaratórios acerca de que ponto temporal o supramencionado recurso passaria a ter seus efeitos, se funda na preocupação financeira do Estado em ter que restituir em cadeia os valores anteriormente cobrados.

De fato tal medida causaria um transtorno incalculável, alargando o déficit econômico em que o país se encontra. Infelizmente, os embargos ainda não foram julgados, mas muitas ações já se apresentaram em Tribunais por todo o país e contribuintes já foram contemplados com a recente decisão do Supremo.

CONCLUSÃO

Considerado o país com uma das maiores cargas tributárias do mundo, atingindo quase 40% do Produto Interno Bruto (PIB), o Brasil se debate ao longo de séculos na busca por uma equação tributável que consiga atender tanto a demanda do mercado econômico, quanto o dever de pagar do contribuinte, de maneira isonômica.

Contudo, a tão sonhada reforma tributária se arrasta, criando expectativas a cada governo eleito. Nesse contexto, a pressão exercida pela cobrança do Estado alcança o poder judiciário, haja vista a inércia estatal em definir o tema.

Por certo, os impostos transformados em receitas são os recursos necessários para que o Estado garanta serviços públicos, ou seja, é a fonte para o bom funcionamento de atividades que atendam as necessidades sociais. Por essa razão, a carga tributária se relaciona ao sacrifício necessário para que o todo coletivo tenha o mínimo para sobrevivência custeado pelo governo. ,

Nesse contexto, em que pese tenha havido uma maior segurança jurídica ao longo dos anos, no que se refere ao dever de tributar do Estado, a excessiva carga imposta ao contribuinte gera inúmeros debates. No caso em análise neste estudo, o objeto da celeuma alcançou definição recente, mas, já gerou outros tantos questionamentos.

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, com efeito vinculante, o Supremo Tribunal Federal declarou indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, pelo fundamento de que o ICMS é estranho ao conceito de faturamento.

Contudo, ao deixar de lado a definição de pontos importantes, como o conceito de faturamento e a modulação dos efeitos da decisão, elevou a tensão dos contribuintes, deixando a cargo de juízes de primeira a responsabilidade sobre qual a parcela do ICMS deveria ser excluída da referida base de cálculo.

Desse modo, conclui-se que, o recolhimento das receitas derivadas pelo Estado, ainda não encontraram o equilíbrio fiscal almejado pelo contribuinte, que acredita estar a todo o tempo pagando em demasia e em percentual desproporcional em relação a outros. Tal sentimento e indefinição estatal batem a porta do poder judiciário, cabendo a este estabelecer diretrizes e normatizar pontos controvertidos ante as indefinições do Estado.

REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Ed. Nobel, 2000.

BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e os reflexos no atual regime tributário de energia elétrica**. Brasília, 2012. 54f. – Monografia (Especialização). Instituto Brasiliense de Direito Público.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário I**: São Paulo. Ed. Método. 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 0000007-25.2010.404.7200/SC. 31 mai. 2012. Disponível em: http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=5060902&hash=e7227e790d8ddb58968e5c1b4014659>. Acesso em: 20 set. 2020

BRAVO. André de Magalhães. **O conteúdo constitucional da não-cumulatividade no PIS e na COFINS e o conceito legal de insumo**. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.2, n.1, p.208-240, jul./dez. 2015

CAMPELLO, A. E. **Direito Constitucional Tributário no Império do Brasil**. Sindicato dos Procuradores da Fazenda: Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/artigos/direito-constitucional-tributario-no-imperio-do-brasil/>. Acesso em: 29 de setembro de 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. "ICMS – Aproveitamento de Créditos – Inconstitucionalidade da Lei Complementar 87/96", transcrito "in" RDDT 25/147-169.

COELHO. André Felipe Canuto. BORBA. Bruna Estima. Esperando por uma tributação ideal: o imperativo categórico da capacidade contributiva. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte. nº 117. pp. 55-96. jul./dez. 2018.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Direito Constitucional**. Salvador, JusPODIVM, 2017.

FERREIRA, B. **A história da Tributação no Brasil: Causas e Efeitos**. Brasília: Senado Federal, 1986.

MARTINS, Ives Gandra. O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica. **Revista dos Tribunais**, 2016.

MARTINS, Sérgio. Pinto. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI**, 2010. Disponível em:

<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em 17 jun. 2020.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS Teoria e Prática. 12ª Ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELLO. Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. Ed. 15ª. São Paulo: Malheiros, 2014.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v. 2. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

PAULSEN. Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª edição. São Paulo. Saraiva. 2020

APÊNDICE



**PUC
GOIÁS**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
PRO-REITORIA DE DESENVOLVIMENTO
INSTITUCIONAL
Av. Universitária, 1009-1 Setor Universitário
Caixa Postal 26 | CEP 74005-010
Goiânia | Goiás | Brasil
Fone: (62) 3246.3081 ou 3083 | Fax: (62) 3246.3380
www.pucgoias.edu.br | prude@pucgoias.edu.br

RESOLUÇÃO n°038/2020 – CEPE

ANEXO I

APÊNDICE ao TCC

Termo de autorização de publicação de produção acadêmica

O(A) estudante Caio Henrique Pereira Loureiro
do Curso de Trabalho Social, matrícula 20161000102692
telefone: 62 9912 6597 e-mail caiohpc@ig.com.br, na
qualidade de titular dos direitos autorais, em consonância com a Lei n° 9.610/98 (Lei dos
Direitos do autor), autoriza a Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC Goiás) a
disponibilizar o Trabalho de Conclusão de Curso intitulado
A Avaliação das Atividades Intelectuais nos procedimentos
jurídicos brasileiros a partir da análise do R.C. 574.306
gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, por 5 (cinco) anos, conforme
permissões do documento, em meio eletrônico, na rede mundial de computadores, no formato
especificado (Texto (PDF); Imagem (GIF ou JPEG); Som (WAVE, MPEG, AIFF, SND);
Vídeo (MPEG, MOV, AVI, QT); outros, específicos da área; para fins de leitura e/ou
impressão pela internet, a título de divulgação da produção científica gerada nos cursos de
graduação da PUC Goiás.

Goiânia, 4 de dezembro de 2020.

Assinatura do(s) autor(es): Caio

Nome completo do autor: Caio Henrique Pereira Loureiro

Assinatura do professor-orientador: [Assinatura]

Nome completo do professor-orientador: Marcelo de Souza Loureiro