



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

A INCONSTITUCIONALIDADE DE INCLUSÃO DO ICMS NA BASE  
DE CÁLCULO DA PIS E COFINS

ORIENTANDO – LUIZ FELIPE RIBEIRO CANDIDO  
ORIENTADOR - PROF. DR. NIVALDO DOS SANTOS

GOIÂNIA-GO  
2021

LUIZ FELIPE RIBEIRO CANDIDO

A INCONSTITUCIONALIDADE DE INCLUSÃO DO ICMS NA BASE  
DE CÁLCULO DA PIS E COFINS

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

Prof. Orientador - DR. NIVALDO DOS  
SANTOS

GOIÂNIA-GO  
2021

LUIZ FELIPE RIBEIRO CANDIDO

**A EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA PIS E COFINS**

Data da Defesa: \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Orientador: Prof. Dr. Nivaldo dos Santos

Nota:

---

Examinador Convidado: Prof. Ms. Antonio Jose Resende

Nota:

Dedico à minha falecida avó, Irani. Portadora das maiores memórias desse Estado. Goiana de Anicuns, que após inúmeras ações sociais, veio para Goiânia para lutar pela moradia popular. Construiu, aqui, suas raízes de onde minha família paterna floresceu. A ela, minha total admiração e respeito.

## **RESUMO**

O presente artigo científico buscou compreender a ilegalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins, para tanto se vale de conceitos dos maiores tributaristas do país, além de buscar no julgamento do tema 69 fundamentos para demonstrar a inconstitucionalidade do tema.

**Palavras-chave:** ICMS. PIS. COFINS.

## **ABSTRACT**

This scientific article sought to understand the illegality of the inclusion of ICMS in the PIS and Cofins calculation base, for which it uses concepts from the country's largest tax experts, in addition to seeking in the judgment of the theme 69 grounds to demonstrate the theme's inconstititutionality.

**Keywords:** ICMS. PIS. COFINS

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>07</b>
<b>CAPÍTULO 1. CONCEITO E ESPÉCIE DE TRIBUTO.....</b>	<b>08</b>
<b>1.1 - O CONCEITO DE TRIBUTO .....</b>	<b>08</b>
<b>1.2 – ESPÉCIES DE TRIBUTO .....</b>	<b>10</b>
<b>1.2.1 – IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS (ICMS) .....</b>	<b>11</b>
<b>1.2.2 – PIS .....</b>	<b>12</b>
<b>1.2.3. COFINS.....</b>	<b>13</b>
<b>CAPÍTULO 2. CONCEITO DE FATURAMENTO .....</b>	<b>14</b>
<b>CAPÍTULO 3 - DA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS.....</b>	<b>16</b>
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>20</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>21</b>
<b>APÊNDICE .....</b>	<b>22</b>

## INTRODUÇÃO

O objetivo do presente artigo é levantar, de forma linear e clara, a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais PIS e COFINS que foram incluídas pela EC 20/98 e das leis nº 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03 as quais incluíram o ICMS na base de cálculo das referidas leis, dilatando o conceito de faturamento.

Não distante disso, analisa o presente artigo os aspectos inconstitucionais da inclusão do referido imposto na base de cálculo das contribuições sob a ótica do RHC 163.334 o qual demonstra as implicações econômicos, sociais e políticos no país.

Ademais, analisar-se-á a posição do fisco em relação a inclusão do tributo na base de cálculo, bem como os motivos da resistência da Receita Federal em não reconhecer a decisão auferida no RHC acima trazido. Trazendo à baila, ainda, as consequências da extrapolação do poder de limitar do Estado por parte da entidade.

Em análise final, o presente artigo analisará a possibilidade da repetição do indébito referente ao tema 69, além da modulação para os efeitos da decisão. Não obstante, versará a respeito do impacto orçamentário desta decisão.

Em razão da pandemia, 2020 foi um ano atípico para o comércio, bem como para o Brasil, em virtude disso, toda economia que pode o empresário se beneficiar é bem vinda em momento.

A temática aqui abordada possui uma grande relevância jurídica, uma vez que a desoneração do empresário contribui em muito para a baixo dos preços de toda a cadeia de comercio e conseqüentemente repassado ao consumidor final, aumento o poder de compra do brasileiro, bem como o a qualidade de vida da população.

## **1. CONCEITO E ESPÉCIE DE TRIBUTO**

O presente artigo tem o enfoque em um tema há muito tempo discutido no país, iniciado no final dos anos de 1990, tem seu julgamento arrastado até hoje em nossos tribunais.

Em 2017, houve uma decisão significativa provocou um impacto significativo no sistema tributário nacional, a exclusão do ICMS da base de cálculo da PIS e COFINS.

Todavia, antes de adentrar no assunto propriamente dito, deve esclarecer conceitos importantes para clarificar o RE 574.706 PR.

### **1.1 – O CONCEITO DE TRIBUTO**

Ao contrário de muitos conceitos jurídicos, que normalmente são construídos de forma doutrinária, a conceituação de tributo é trazida pelo próprio código tributário nacional, em seu art. 3º, detentor da seguinte redação:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Demonstrado o conceito, é imperativo ressaltar que a constituição federal em seu art. 146, III, a, preceitua que cabe à Lei Complementar regular a legislação tributária, tributos e suas espécies.

Art. 146. Cabe à lei complementar:  
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:  
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Ressalta-se que embora o código tributário seja de 1969, ele fora recepcionado com lei complementar pela constituição vigente, desse modo, apto a disciplinar os tributos.



Embora a conceituação esteja presente no diploma tributarista, cabe a doutrina e a jurisprudência realizar as devidas interpretações deste dispositivo. Acertada é aceção de Leandro Paulsen em sua doutrina a explicar tributo como:

Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público. (2017, p.33)

Ao se ater a conceituação de Paulsen o primeiro critério para se identificar uma obrigação tributária é a compulsoriedade.

Quer dizer, tributo é considerado uma obrigação tributária compulsória e é compulsória por decorrer de uma lei, respeitando assim o princípio da legalidade, como se extraí do conceito do ilustre desembargador. Além disso, extrai-se que é uma espécie do Direito Público, ramo o qual o interesse público se impõe sobre o privado, possibilitando a imposição de obrigações de forma unilateral, sendo irrelevante a vontade do contribuinte. Sobre o caráter compulsório Paulsen ainda diz:

O caráter compulsório do tributo, aliás, resta evidente na medida em que a Constituição coloca a lei, que a todos obriga, como fonte da obrigação tributária. De fato, o art. 150, I, da Constituição Federal exige que a instituição e a majoração dos tributos sejam estabelecidas por lei, o que revela a sua natureza compulsória de obrigação ex lege, marcada pela generalidade e cogência, independente da concorrência da vontade do sujeito passivo quanto à constituição da relação jurídica. (2017, p.53)

Outra característica trazida por esses excertos é o caráter pecuniário dos tributos, devendo ser sempre pago em moeda corrente. O Pagamento in natura (a qual parte da mercadoria é entregue ao fisco) ou pagamento in labore (no qual o sujeito passivo dedica alguns dias de trabalho para o Estado) não são formas aceitas para o acerto de obrigações no ordenamento brasileiro.

Todavia, deve-se atentar à LC 104/2001, que acrescentou ao art. 156 seu inciso XI do CTN, permitindo a dação em pagamento de imóveis para a extinção de obrigação tributária.

Outra característica do tributo extraída do art. 3º do CTN é que o tributo não pode ser decorrente de sanção por ato ilícito, ou seja, não pode ser vinculado a uma penalidade, a exemplo das multas, não são espécies do gênero tributo.

E em seu último ponto, o tributo é cobrado por atividade administrativa plenamente vinculada, sendo o tributo prestação cobrada por lançamento, como explica o art. 142 do CTN.

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

Como traz o artigo, o lançamento é o pressuposto para exigibilidade do tributo, por meio de ato documental de cobrança, onde é possível qualifica-lo e discriminar a obrigação tributária.

## 1.2 – ESPÉCIES DE TRIBUTO

A constituição em seu artigo 145 e o código tributário nacional em seu art. 5º trazem as espécies de tributos admitidos no país, ao fazer referência de três deles, como se observa abaixo:

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

I - Impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Cumpra-se ressaltar que pela leitura seca dos artigos acima pode-se concluir, erroneamente, que o país adota a teoria tripartida, porém não se deve olvidar que o entendimento majoritário da doutrina e inclusive da Suprema Corte do País é que o sistema adotado é o pentapartida, segundo a qual os tributos são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

No entanto o presente artigo se restringe a analisar a inclusão do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), incluso na base de cálculo das contribuições sociais: PIS e COFINS, restringindo a análise destas.

### **1.2.1 – IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS (ICMS)**

O ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) é um dos impostos mais complexos do sistema tributário nacional, previsto no art. 155 da CF e tendo lei complementar que o regula.

Trata-se de um imposto de competência estadual, sendo as alíquotas mínimas e máximas definidas pela lei complementar nº 87/96. Incide o aludido tributo sobre a circulação de mercadoria, sendo que esta ocorre com a troca de titularidade da mercadoria, além de incidir em serviços como o transporte intermunicipal e de comunicação.

Destaca-se que possui a característica da não cumulatividade, compensando-se o que for devido a cada operação anterior cobrado pelo mesmo ou outros Estados.

O fato gerador deste imposto, como o nome já esclarece é a circulação de mercadorias e serviços, deste que implique na transferência da

titularidade, não sendo o mero transporte de um estabelecimento comercial a outro fato gerador do tributo, como determina a jurisprudência do STJ:

TRIBUTÁRIO. ICMS. Saída física de mercadoria para filial da empresa. Não incidência do tributo. Súmula. 166 do STJ. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. c

Súmula 166 do STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Cabe ainda dizer que o valor do ICMS devido é calculado sobre o valor da operação nos casos de venda de mercadorias e sobre o valor da prestação, quando incidir sobre serviços.

### **1.2.2 – PIS**

O programa de inserção social foi instituído pela lei complementar de número 7 de 1970 e recepcionado pela atual constituição:

Art. 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

Inclusive, a carta magna destinou os art. 239 para disciplinar esta contribuição.

O PIS tem como contribuintes as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006).

Tal imposto tem como hipóteses de incidência, conforme art. 1º da Lei 10.637/02, o faturamento das receitas auferidas pela pessoa jurídicas de direito privado.

### **1.2.3. COFINS**

Cofins ou Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi instituída pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991.

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

As pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006) são as contribuintes da COFINS.

Assim como ocorre com o PIS, o Cofins tem sua hipótese de incidência sobre o faturamento como dispõe a Lei 9.718/88

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

Desse modo, analisar-se-á o conceito de faturamento no próximo capítulo.

## **2. CONCEITO DE FATURAMENTO**

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ditam que o faturamento a base de cálculo para o Programa de Integração Social e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social é o faturamento.

Em vista disto, para cumprir o objetivo do presente trabalho deve-se conceituar faturamento, que de acordo com Roque Antonio Carrazza, consiste em emitir fatura, como se extraí do fragmento abaixo acostado:

O faturamento (que etimologicamente, advém de fatura) corresponde, em última análise, ao somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. Faturar, pois é obter receita bruta proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços. Noutras palavras, faturamento é a contrapartida econômica, auferida como riqueza própria, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas. Conquanto nesta contrapartida possa existir um componente que corresponde ao ICMS devido, ele não integra nem adere ao conceito de que ora estamos cuidando. (CARRAZZA, 2008, p. 157)

Ademais, do conceito do duto civilista é possível extrair que o faturamento é decorrente da riqueza adquirida por uma empresa por meio do desempenho de uma atividade econômica, ou seja, é resultante da geração de uma riqueza.

Cumpre destacar que o faturamento, embora desprenda-se etimologicamente se desprenda da palavra fatura, que eram inicialmente usadas para exprimir o total de venda realizadas em um período de 30 dias, e depois passou a ser usadas, também, para a prestação de serviço, levando o faturamento a ser a totalização das vendas ou das prestações de serviço em determinado período

Todavia, esse conceito não deve ser usado para abarcar todas as receitas que entram em um caixa, pois receita é a entrada de numerários no aspecto contábil de uma empresa, enquanto o faturamento se trata da receita próprio por ela gerada. Conceitos por vezes tidos como sinônimos, mas sendo distinto, um exemplo prático disto seria a entrada do valor correspondente ao frete de um produto no fluxo de caixa de uma empresa. O valor faz parte da receita, todavia não é tido como faturamento, por não se tratar de valor auferido e sim uma mera reposição.

Foi por meio desta lógica, que a Suprema Corte Brasileira deu entendimento favorável a não inclusão do ICMS na base de cálculo da PIS e Cofins, por entender que a parcela não faz parte do faturamento da empresa e sim de sua receita, como se constata no excerto de seu voto abaixo:

Daí a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9718/98. Nessa parte, provejo o recurso extraordinário e com isso acolho o pedido formulado na inicial, referente a base de cálculo da contribuição, ou seja, para que se entenda, como receita bruta, ou faturamento, o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa

Cristalina é a interpretação do voto acima ao conceituar que o faturamento decorre da venda de mercadorias sem considerar a receita bruta de natureza diversa.

### **3 - DA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS**

O presente artigo busca discutir a inclusão do ICMS na base de cálculo da PIS e Cofins, para clarificar o tema, acima foram trazidos os conceitos de tributo, impostos, contribuições e até de faturamento.

A problemática do presente trabalho gira entorno do ICMS e sua inclusão na base de cálculo de algumas contribuições. Isso se dá, por que tal tributo é considerado como parte do faturamento, à óptica da Receita Federal. Este posicionamento é lesivo a classe produtiva, visto que o imposto acaba integrando a base de cálculo de contribuições, ocasionando prejuízos.

O artigo 195, I, “b” da C.R./88, com a redação dada pela E.C. n.º 20/98, matriz constitucional da COFINS e do PIS, estabelece que as precitadas contribuições têm como hipótese de incidência a receita ou o faturamento. Malgrado a distinção inerente aos referidos conceitos, pode-se asseverar que o

“faturamento” consiste em espécie restrita do gênero “receita”; vale dizer, receita oriunda apenas da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e de serviços de qualquer natureza (S.T.F., ADC n.º 1-1/DF, DJ de 16.06.95).

Tanto adotando-se o conceito de “faturamento” quanto o de “receita”, a base de cálculo destas contribuições deverá ser composta por uma espécie de receita auferida.

Ocorre que a parcela equivalente ao ICMS devido, incluída na base de cálculo da COFINS e do PIS, não pode ser considerada juridicamente como receita do contribuinte, para os fins do artigo 195, I, “b”, da CR/88. Para que determinada parcela seja tida como receita, forçoso se faz que haja o ingresso de recursos financeiros de tal forma que o sujeito passivo tenha “... seu patrimônio ou a sua riqueza alterada...”; isto é, dita parcela deve “... integrar-se ao seu patrimônio sem quaisquer ressalvas ou condições...” (BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, in Doutrina e Prática do ISS, Ed. RT, S.P., 1975, p 20).

Ou seja, só pode existir receita - ou faturamento - diante do recebimento efetivo de acurada quantia, do ingresso de recursos, com relevância patrimonial. Não pode ser assim considerado o valor do ICMS artificialmente inserido na receita bruta, pois se trata de ônus fiscal equivalente à receita dos Estados ou do Distrito Federal, não implicando, sequer potencialmente, incremento patrimonial do contribuinte e, conseqüentemente, em receita deste.

Nesta linha, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, ao finalizar o julgamento do RE nº 240.785-2/MG, manifestou-se pela inconstitucionalidade da incidência da COFINS sobre a parcela referente ao ICMS, ante o pressuposto de que o tributo estadual configura receita dos Estados, e não do contribuinte.

O mesmo se afigura ao apreciar o voto do pelo Ministro Relator MARCO AURÉLIO:

“As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento não de ser tomadas no sentido técnico



consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente. Por isso mesmo, esta Corte glosou a possibilidade de incidência da contribuição, na redação primitiva da Carta, sobre o que pago àqueles que não mantinham vínculo empregatício com a empresa, emprestando, assim, ao vocábulo “salários”, o sentido técnico-jurídico, ou seja, de remuneração feita com base no contrato de trabalho.

(...) Óptica diversa não pode ser emprestada ao preceito constitucional, revelador da incidência sobre o faturamento. Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por isso mesmo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços.

A base de cálculo da COFINS não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar.

O conceito de faturamento diz com a riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.

Descabe assentar que os contribuintes da COFINS faturam, em si, o ICMS. O valor deste, revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo.

A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a COFINS, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo da competência de unidade da Federação.

No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da COFINS sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar no 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da COFINS, o valor devido a título de IPI.

Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, por isso mesmo, servir à incidência da COFINS, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal.” (RE 574.706/PR Min. Relatora Dr<sup>a</sup> Carmen Lúcia, e-DJF 15.03.2017)

Não distante entendimento tiveram os ministros ao examinarem a questão no RHC 163.334, entendendo que por não fazer parte do faturamento, o não pagamento do valor devido a título de ICMS é crime de apropriação indébita, por se tratar de valor pertencente ao estado, que somente compõe o caixa da empresa de maneira transitória, não podendo ser usado em outras expensas.

Por esse motivo, fica latente a inconstitucionalidade, uma vez que tributar a parcela referente ao ICMS seria onerar o contribuinte em ponto que sequer faz parte de sua riqueza.

Questão relevante, ainda, é de se apontar que o valor devido a título de ICMS é liquidável por compensação, conforme o art. 24, da LC 87/96, que consiste em recolher todo o mês o valor do tributo considerando o total de créditos provenientes de aquisições de mercadorias e o total de débitos decorrentes da saída de mercadorias ou serviços. Se o Débito for maior que o crédito, há impostos a pagar (liquidação no prazo legal). Se o Débito for menor Crédito, há saldo credor (transferência para o mês seguinte).

Dessa maneira, se mostra inviável a apuração individualizada do ICMS, produto por produto, o que demonstra que o valor referente ao ICMS não se trata de faturamento, obedecendo assim, o princípio da não cumulatividade, ou seja, o valor do ICMS é indeterminável até que a operação se realize, o que demonstra que o ICMS não compõe o custo, devendo ser, deste modo, excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ademais, A cobrança da contribuição ao financiamento da Seguridade Social sobre o ICMS incidente sobre serviços de transporte configuraria, na parcela correspondente à incidência de tributo (COFINS e PIS) sobre tributo (ICMS), um adicional de ICMS, que, por definição constitucional, deveria ser não cumulativo e deveria ter sua arrecadação destinada aos Estados e Municípios, sem participação da União.

Não se trata, no caso, de bis in idem, de dupla incidência sobre o mesmo fato gerador, como poderia parecer a um primeiro exame, mas sim de imposto sobre imposto a configurar incidência de um adicional do imposto inicialmente cobrado.

Neste passo, decidiram os tribunais pátrios quando, ao examinar a incidência contributiva prevista no parágrafo 2º do artigo 1º do Decreto-lei nº

1.940/82 (FINSOCIAL) sobre a prestação de serviços, concluíram pela natureza de adicional do imposto de renda desta contribuição, porquanto calculada com base no valor do imposto de renda devido (RE nº 103.778-4/DF).

Desse modo, admitindo-se que a COFINS e o PIS incidem sobre o valor do ICMS devido sobre a venda de mercadorias e serviços, há que se reconhecer que tal incidência teria dupla natureza, exatamente como no precedente invocado quanto ao Decreto-lei nº 1.940/82. É dizer, a parcela incidente sobre o produto da venda de bens teria a natureza de contribuição e a parcela incidente sobre o ICMS que recai sobre estas mesmas vendas teria a natureza distinta de adicional de ICMS.

Claro está que tal adicional deveria, de um lado, ter a destinação constitucionalmente fixada para o produto de sua arrecadação, o que, na espécie não ocorre, ficando tais recursos em poder da União. De outro lado, o multicitado adicional deveria manter íntegra a não cumulatividade constitucionalmente prevista para o ICMS, o que apenas veio a ser efetivado com a entrada em vigor das Leis n.ºs 10.637 e 10.833, que instituíram o sistema não-cumulativo do PIS e da COFINS.

Assim, a cobrança da COFINS e do PIS sobre o ICMS incidente na prestação de serviços de transporte configura violação às disposições contidas nos artigos 155, II e § 2º, I, e 158, IV, da C.R./88.

Diante de todos esses fatores, a Excelso Pretório brasileiro ao julgar o tema 69 decidiu que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e COFINS, por não ser parte do faturamento do contribuinte.

## CONCLUSÃO

No presente trabalho foram abordados os conceitos de tributos, sua especificação, bem como a teoria tributária adotada pelo Brasil. Discutiu-se ainda como algumas espécies são tributadas, bem como suas bases de cálculo e incidência.

O artigo busca elucidar como a inclusão do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS é indevida e inconstitucional, bem como debate a onerosidade de tal prática ao contribuinte.

Ressalta-se, ainda, que o presente artigo traz à baila o julgamento do tema de nº 69 debatido no Supremo Tribunal Federal e reforça seus argumentos por meio do julgamento da criminalização do não recolhimento do ICMS, também ratificado pela colenda corte.

De modo a ser evidente que o presente artigo cumpriu o objetivo ao demonstrar de maneira inequívoca que tal inclusão não deve prosperar e que se deve assim, a fazenda pública se abster de cobrar tal valor no momento do computo do tributo.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 358.273-9-RS, Relator: MIN. MARCO AURÉLIO. Brasília, 18/05/2005

BRASIL, STJ - REsp: 1735288 ES 2018/0084818-5, Relator: Ministra LAURITA VAZ, Data de Publicação: DJ 07/05/2018

CARRAZA, A. R. Curso de direito constitucional tributário. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil (1988). Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Col. 1, p.1, Anexo.

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1.911, DE 11 DE OUTUBRO DE 2019, GOV.BR, DISPONÍVEL EM: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-1.911-de-11-de-outubro-de-2019-221810934>, acesso em 12/11/2020

MALDONADO, Luciano Burti, História sem fim: o julgamento dos Embargos de Declaração no RE 574.706/PR, Jota Info, disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/historia-sem-fim-o-julgamento-dos-embargos-de-declaracao-no-re-574-706-pr-14022020> acesso em 18/11/2020

MORAES , Bernardo Ribeiro De, in Doutrina e Prática do ISS, Ed. 1, São Paulo, 1975.

PAULSEN, Leandro Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.1. Direito tributário. 2. Direito tributário - Brasil I. Título.

RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULGADO EM 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017

SABBAG, E. Manual de direito tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

## APÊNDICE



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS  
PRÓ-REITORIA DE DESENVOLVIMENTO  
INSTITUCIONAL  
Av. Universitária, 1069 | Setor Universitário  
Caixa Postal 86 | CEP 74605-010  
Goiânia | Goiás | Brasil  
Fone: (62) 3946.3081 ou 3089 | Fax: (62) 3946.3080  
www.pucgoias.edu.br | prodin@pucgoias.edu.br

### RESOLUÇÃO n° 038/2020 – CEPE

#### ANEXO I

#### APÊNDICE ao TCC

Termo de autorização de publicação de produção acadêmica

O(A) estudante Luiz Felipe Ribeiro Cavalcante  
do Curso de Direito, matrícula 201710001079334,  
telefone: 62 99525 8590 e-mail luiz\_felipe\_r@live.com, 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 INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO  
DO PIS e COFINS,  
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, MWV, 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, 11 de junho de 2021.

Assinatura do(s) autor(es): Luiz F. R. Cavalcante

Nome completo do autor: Luiz Felipe Ribeiro Cavalcante

Assinatura do professor-orientador: Nivaldo dos Santos

Nome completo do professor-orientador: Nivaldo dos Santos