

EXCLUSÃO DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

*Marília Rodrigues Alves Carminatti*¹

*Táisa Silva Reque*²

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. O ICMS e a sistemática da não cumulatividade. 3. Decisão do STF com efeito vinculante: exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. 3.1. Equívoco do RE 1.258.842 ao entender pela inexistência de matéria constitucional a ser enfrentada na análise da (não) inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da COFINS. 4. Necessária exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS. 5. Conclusões. 6. Referências Bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) irá julgar os Recursos Especiais nº 1.896.678 e 1.958.265, selecionados sob a sistemática dos recursos repetitivos, cuja questão submetida a

1. Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário (IBET). Bacharel em Direito (PUC/SP). Advogada no escritório Barros Carvalho Advogados Associados e Professora no IBET.

2. Doutoranda e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário (IBET). Bacharel em Direito (PUC/SP). Advogada no escritório Barros Carvalho Advogados Associados e Professora no IBET.

análise é a “possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins devidas pelo contribuinte substituído” (Tema 1.125). Conforme informações da Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas do STJ³, há pelo menos 1.936 processos em tramitação sobre o assunto.

Trata-se de tema conexo ao julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no RE n° 574.706 (Tema 69), informalmente denominado como “tese do século”, no qual fixou-se o seguinte entendimento pela sistemática da repercussão geral: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”.

Ocorre que, o próprio STF ao ser instado a se manifestar sobre a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, no RE n° 1.258.842 (Tema 1.098⁴), entendeu inexistir repercussão geral sobre o tema por se tratar de matéria infraconstitucional, utilizando como fundamento majoritariamente julgados que tratam de tema diverso, qual seja, a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do crédito de PIS e COFINS.

Vale dizer, pelo menos 06 (seis) julgados citados pelo Ministro Relator Dias Toffoli para embasar o seu entendimento pela ausência de repercussão geral dizem respeito à impossibilidade de o substituído tributário creditar-se no âmbito do regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS, do valor referente à substituição tributária do ICMS, hipótese que não guarda relação com aquela do Tema 1.125 do STJ, tampouco com o próprio Tema 1.098 do STF

3. <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/15022022-Repetitivo-vai-decidir-sobre-exclusao-do-ICMS-ST-da-base-do-PISCofins-devido-pe-lo-contribuinte-substituido.aspx> (acesso em 26/10/2022).

4. Tese fixada: “É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão do montante correspondente ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)”.

Diante desse cenário em que foi reaberta a discussão acerca da inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da COFINS - a qual já estava, a nosso ver, abrangida pelo RE nº 574.706 (tese do século) -, trataremos no presente artigo dos motivos pelos quais entendemos que o resultado do julgamento do STJ sobre o assunto não poderá ser diverso do que já foi decidido pelo STF no caso paradigma.

2. O ICMS E A SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE

O princípio da não cumulatividade configura um limite objetivo, realizando de forma indireta outros princípios-valores, tais como “o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado e o da uniformidade na distribuição da carga tributária”⁵.

Historicamente, a substituição do IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações) pelo ICM objetivou retirar a característica da cumulatividade que vigorava anteriormente, para torná-lo um imposto não cumulativo, a exemplo da francesa *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA), evitando assim o que se convencionou chamar de incidência “em cascata” e seus inúmeros problemas, tal como a verticalização das estruturas empresárias e a falta de neutralidade do tributo.

Assim, a partir da EC nº 18/65 concretizou-se em nossas Constituições (1967/1969 e 1988) uma regra matemática de compensação ou abatimento dos valores cobrados nas operações anteriores com o que seria devido nas seguintes, nos seguintes termos:

EC nº 18/65. “Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. § 2º *O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo*

5. CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 33, p. 156.

ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.”

CF/88. Art. 155. “[...] §2º 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; [...]*”

O objetivo dessa regra é tributar apenas a diferença entre o valor da operação seguinte e da operação anterior. Em outras palavras, gravar apenas o valor acrescido⁶, permitindo o controle do gravame que incidiu no processo produtivo e viabilizando a liberdade de circulação de mercadorias e serviços.

Destacam-se dois métodos de apuração do valor acrescido, o método base sobre base e o método imposto sobre imposto⁷. O primeiro, menos utilizado em razão da maior dificuldade prática, consiste na dedução do valor das mercadorias e serviços adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do tributo, sendo aplicada sobre este valor a alíquota.

Já o segundo método, que foi o adotado no Brasil desde a implantação da não-cumulatividade, consiste na compensação do imposto a ser pago na operação seguinte com o imposto que incidiu na operação anterior. Assim, na fatura (nota fiscal) o imposto que incidiu na operação vem destacado para posteriormente ser abatido do imposto a ser pago pelo contribuinte adquirente⁸.

6. “... se o imposto é multifásico, se é não cumulativo e se a Constituição manda que em cada operação seja abatido o imposto cobrado nas anteriores, segue-se que se trata de um imposto sobre o valor acrescido, nota característica essencial do tributo.” (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 152)

7. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 155.

8. MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 71-72.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino⁹ explicam o fenômeno da compensação¹⁰ da seguinte forma:

“O esquema constitucional, portanto - ao mencionar ‘abatimento’ - pode ser visto como um processo matemático de dedução no qual, por imposição constitucional, o montante do ICM devido é o ‘minuendo’ e o montante de ICM anteriormente cobrado é o ‘subtraendo’. (Não é de surpreender, assim, que tenham prosperado as expressões ‘débito’, ‘crédito’, ‘conta-corrente’, etc., para indicar este fenômeno, todas elas tradutoras, numa linguagem leiga, do procedimento jurídico da compensação).”

E no mesmo sentido acrescenta Roque Antonio Carrazza¹¹:

“De fato, a compensação a que estamos aludindo efetiva-se por intermédio da chamada “conta-corrente fiscal”, em que o saldo, se devedor, é suportado pelo contribuinte e, se credor, é transferido para aproveitamento em períodos subsequentes.”

Pode-se concluir que o princípio da não-cumulatividade se realiza por meio do mecanismo de compensação de créditos e débitos. E, conseqüentemente, havendo créditos decorrentes de operações anteriores é direito do contribuinte a compensação, não sendo admitidas restrições além das previstas pela própria Carta Magna.

Estas restrições constitucionalmente previstas não podem sofrer alterações de legislações infraconstitucionais, uma vez que só é admitida diminuição da abrangência do princípio da não-cumulatividade diante de autorização da própria Constituição Federal, o que ocorre em apenas duas hipóteses: isenção e não incidência.

9. Abatimento Constitucional – Princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n.º. 29/30, p. 117.

10. Observa-se que nas Constituições anteriores a redação utilizada pelo constituinte era “abatimento”, expressão que foi alterada pela Constituição de 1988, passando a constar “compensação”.

11. CARRAZZA, Roque Antonio. Parecer. 2011. Não publicado, p. 21.

Trata-se de rol taxativo, que não pode ser ampliado nem pelo legislador ordinário, nem pelo julgador e muito menos pelo agente fiscal, uma vez que as exceções devem sempre ser interpretadas restritivamente, como sugere a máxima *exceptio este strictissimae interpretationis*¹².

O princípio da não cumulatividade garante, como regra geral, o direito dos contribuintes à manutenção dos créditos tributários, uma vez que só assim ele é capaz de preservar a neutralidade do tributo. Por consequência é incabível considerar o direito ao crédito como uma espécie de benefício fiscal¹³, uma vez que consiste no próprio mecanismo garantidor da não cumulatividade tributária.

Tais esclarecimentos sobre a não cumulatividade são relevantes para este artigo na medida em que nos permite concluir que o valor da mercadoria comercializada abrange o ICMS pago pelo vendedor, que deverá vir destacado na nota fiscal de venda para, em seguida, ser abatido do imposto a ser pago pelo contribuinte adquirente.

Na sistemática da substituição tributária para a frente, ocorre o mesmo raciocínio, o ICMS continua embutido no

12. CARRAZZA, Roque Antonio. Parecer. 2011. Não publicado, p.28.

13. “De igual maneira, não há confundir, na província dos impostos não-cumulativos, os créditos fiscais (dedutíveis), concedidos para ajustar a tributação à não cumulatividade, com os créditos fiscais concedidos como incentivo, igualmente redutores do imposto a pagar. *Sendo tais gravames predicados constitucionalmente como não-cumulativos e plurifásicos, a dedução do imposto já pago nas operações anteriores decorre do próprio perfil desses tributos. Na apuração do imposto a pagar os créditos fiscais deduzidos por consubstanciarem imposto já pago nas operações anteriores, expressam um fato absolutamente lógico e normal.* Outros créditos, porém, por isso que presumidos (não reais) traduzem técnicas de redução do imposto a pagar, diferentes das reduções diretas de bases de cálculo ou de alíquotas. Uma coisa é o legislador dizer que a base de cálculo do ICM nas saídas de batatas, ao invés de ser 100%, é de 10% do valor da operação e outra, manter como base de cálculo do ICM o valor da operação mas conceder aos Bataticultores, mensalmente, um crédito fiscal presumido equivalente a 90% do valor das operações tributáveis. Em termos econômicos, é claro, o efeito é idêntico. Perante a política fiscal, as técnicas são diferentes (e se localizam no mandamento das normas de tributação)”. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo e da exoneração tributária. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982, p. 164)

preço da mercadoria comercializada, no entanto a sistemática de recolhimento aos cofres públicos sofre alteração.

Atribui-se a responsabilidade pelo recolhimento antecipado do tributo a determinado contribuinte que precede outros contribuintes na cadeia comercial, conforme previsto no art. 150, §7º, da CR, bem como - especificamente em matéria de ICMS - no art. 6º, §§2º e 3º, da Lei Complementar 87/96, *in verbis*:

Art. 150. [...] § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Art. 6º: Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Nota-se que, nessas situações, altera-se a sistemática de recolhimento do tributo, sem alterar a ocorrência dos fatos jurídicos no decorrer da cadeia comercial e, por conseguinte, a incidência do ICMS em cada operação mercantil realizada. A única diferença, portanto, é que o tributo é recolhido de forma antecipada pelo substituto e repassado no preço aos substituídos.

Estabelecido esse panorama acerca da não cumulatividade em matéria de ICMS, passaremos a tratar de decisões relevantes do Supremo Tribunal Federal envolvendo a temática

objeto do presente artigo, para que possamos, na sequência, indicar nosso posicionamento sobre a matéria.

3. DECISÃO DO STF COM EFEITO VINCULANTE: EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS NA ANÁLISE DA (NÃO) INCLUSÃO DO ICMS-ST NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

No bojo do RE nº 574.706 (Tema 69), o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”.

De forma sucinta, por não ser objeto deste trabalho, a discussão travada no âmbito do mencionado recurso envolveu o conceito de “faturamento”, base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, concluindo-se pela impossibilidade de incluir o valor pago à título de ICMS na base de cálculo dessas contribuições, uma vez que se trata de montante que será repassado à Fazenda Pública e que, portanto, não se enquadra no conceito de “faturamento”.

Diante desse contexto, parece-nos que foi resolvida a controvérsia acerca da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo das contribuições em pauta, independentemente da sistemática de recolhimento. Significa dizer, a existência de regime de substituição tributária para frente não altera a conclusão da Corte Suprema, uma vez que a base de cálculo do tributo continua a mesma, alterando-se apenas a forma de recolhimento.

Esse, contudo, não foi o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal ao entender pela inexistência de questão constitucional a ser enfrentada na análise da (não) inclusão do ICMS-ST na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

É o que trataremos no próximo item.

3.1 Equívoco Do RE 1.258.842 ao Entender Pela Inexistência de Matéria Constitucional a Ser Enfrentada

Nos autos do RE nº 1.258.842/RS (tema 1.098), o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que “é infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão do montante correspondente ao ICMS destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.”.

Ocorre que, da análise do acórdão proferido pela Corte Suprema, verifica-se que a definição da tese não condiz com a fundamentação que foi adotada, uma vez que 06 (seis) dos 08 (oito) julgados citados no bojo da decisão dizem respeito a matéria diversa, qual seja, a impossibilidade de creditamento de PIS e COFINS pelo contribuinte substituído, do montante referente ao ICMS-ST recolhido na etapa anterior pelo contribuinte substituto¹⁴.

Em outras palavras, o ministro Dias Toffoli utiliza precedentes que dizem respeito a discussão distinta para fundamentar sua decisão, acompanhada por maioria (vencido o ministro Marco Aurélio).

A matéria que foi tida como infraconstitucional, objeto da maioria dos julgados mencionados no Recurso Extraordinário em análise, diz respeito à inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do crédito de PIS/COFINS, o que envolve a verificação da inclusão ou não do ICMS-ST como “custo de aquisição”, para fins de determinação da base de cálculo do crédito tributário de PIS e COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

14. As decisões mencionadas no acórdão do RE nº 1.258.842 RG que tratam sobre o valor do crédito de PIS e COFINS são: RE nº 1.186.177/PR-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Edson Fachin, DJe de 9/10/19; RE nº 1.098.047, Primeira Turma, Relator o Ministro Luiz Fux, DJe de 20/9/19; ARE nº 1.092.749/RS-ED-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 6/12/18; ARE nº 1.078.682/RS-AgR, Segunda Turma, de minha relatoria, DJe de 6/2/18; RE nº 1.113.653/RS, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 4/4/18 e RE 1.018.383, relator min. Marco Aurélio, julgado em 30/05/2019, PUBLIC 04/06/2019.

Por outro lado, a tese fixada pelo STF diz respeito à inclusão do ICMS-ST na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, o que envolve o debate acerca da inclusão ou não do ICMS-ST no “faturamento” da pessoa jurídica (base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS – art. 195, I, b, da CR). Vejamos de forma analítica:

Fundamentação do RE n° 1.258.842/RS	Tese fixada no RE n° 1.258.842/RS
Inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do <u>crédito</u> de PIS/COFINS	Inclusão do ICMS-ST na base de cálculo da <u>Contribuição</u> ao PIS e da COFINS
Matéria infraconstitucional	Matéria constitucional
<p>Questão em debate: O ICMS-ST compõe o “custo de aquisição”?</p> <p>Se sim, deverá ser incluído na base de cálculo <u>do crédito</u>; se não, deverá ser excluído (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).</p>	<p>Questão em debate: O valor do ICMS-ST compõe o faturamento?</p> <p>Se sim, deverá ser incluído na base de cálculo <u>do tributo</u>; se não, deverá ser excluído (art. 195, I, b da CF).</p>

Além dos julgados supracitados que tratam de matéria distinta, o Supremo Tribunal Federal utilizou como fundamento para decidir outras 02 (duas) decisões monocráticas¹⁵ que tratam efetivamente da exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. No entanto, nestes julgados foi negado seguimento aos Recursos Extraordinários diante do entendimento de que tratar-se-ia de matéria infraconstitucional, o que demandaria a análise das Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo que as alegadas ofensas constitucionais seriam meramente indiretas.

15. RE 1.245.376/RS; relator min. Alexandre de Moraes, julgado em 02/12/2019, PUBLIC 04/12/2019 e RE 1.245.789/RS, relatora min. Rosa Weber, julgado em 04/12/2019, PUBLIC 09/12/2019.

Esse fundamento foi exposto, de forma breve, pelo ministro Dias Toffoli no julgamento do RE 1.258.842/RS em comento, *in verbis*:

Na espécie, a Corte a quo, com base na interpretação do Decreto-Lei nº 1.598/1977, Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e Leis Complementares nº 84/1996 e nº 87/1996, concluiu pela inexistência de direito de contribuinte substituído excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS os valores recolhidos pelo substituto tributário a título de ICMS-ST. Para superar o entendimento do tribunal de origem e acolher a pretensão recursal, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional. Eventual ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o recurso extraordinário.

Contudo, discordamos deste posicionamento, uma vez que a questão em debate – inclusão ou não do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS – envolve a análise do art. 195, I, b, da CF, dispositivo que trata da base de cálculo dessas contribuições e, portanto, matéria constitucional. Ainda, para deslinde do caso é necessário o exame da sistemática da substituição tributária, matéria igualmente constitucional, que já foi objeto de análise de diversos acórdãos do STF, inclusive com repercussão geral reconhecida¹⁶. Sendo assim, o

16. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. (...). (RE 593849, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 RE-PUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017)

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. ICMS. Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Alcance. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade. Princípio da legalidade. Reserva de lei complementar. Não sujeição. Higuez da disciplina

entendimento do Supremo Tribunal Federal de que essa análise demandaria o enfrentamento da legislação ordinária que trata sobre referidos tributos parece equivocado.

Diante do exposto, nota-se que a decisão do Supremo Tribunal Federal no bojo do RE 1.258.842/RS foi fundamentada, majoritariamente, em precedentes que tratam de assunto distinto, qual seja, a inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do crédito da contribuição ao PIS e da COFINS (noção de “custo de aquisição”).

Outrossim, quanto às decisões monocráticas mencionadas no acórdão que efetivamente tratam sobre assunto referido na tese de julgamento fixada, equivocam-se ao indicar que não haveria questão constitucional a ser discutida, mas apenas a análise da legislação infraconstitucional que diz respeito a essas contribuições, uma vez que a base de cálculo do PIS e da COFINS está prevista no art. 195, I, b, da CF.

Em suma, parece-nos que a decisão pela inexistência de questão constitucional não guarda relação com a fundamentação adotada majoritariamente pelo julgado e, na parte em que é condizente com a fundamentação, é equivocada.

De qualquer modo, passaremos a indicar os elementos que justificam a necessária exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, os quais estão intimamente relacionados com a sistemática da não cumulatividade a que se submetem esses tributos.

por lei ordinária. (...) 4. Com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, a possibilidade de antecipação tributária, com ou sem substituição, de imposto ou contribuição com base em fato gerador presumido deixa de ter caráter legal e é incorporada ao texto constitucional no art. 150, § 7º. 5. Relativamente à antecipação sem substituição, o texto constitucional exige somente que a antecipação do aspecto temporal se faça ex lege e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária. 6. Somente nas hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, previsão em lei complementar. 7. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 598677, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-085 DIVULG 04-05-2021 PUBLIC 05-05-2021).

4. NECESSÁRIA EXCLUSÃO DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

A controvérsia acerca da exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS foi apelidada de “tese filhote” do julgamento do RE nº 574.706 (Tema 69 – “tese do século”).

Apesar dos entendimentos expostos nos itens anteriores, no sentido de que não se trataria de questão constitucional (RE nº 1.258.842), bem como da afetação de Recursos Especiais para pacificação da questão (REsp. nº 1.896.678 e 1.958.265), inclusive com a determinação da suspensão dos recursos especiais ou agravos em recursos especiais em segunda instância e/ou no STJ envolvendo a matéria, parece-nos que toda essa (re)discussão é despicienda.

Isso porque o Tema 69 firmado pelo Supremo Tribunal Federal, em recurso com efeito vinculante, resolveu a controvérsia acerca da composição da base de cálculo do PIS e da COFINS. É dizer, se restou consignado que a base de cálculo dos referidos tributos não deve abranger os valores referentes ao ICMS, não cabe rediscutir a matéria no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

Nesse ponto, é importante destacar que o ICMS e o ICMS-ST não configuram tributos distintos. Conforme visto no tópico 2 do presente artigo, o regime da substituição tributária “para frente” configura modalidade de recolhimento do tributo, mas não altera a regra matriz de incidência tributária do ICMS. O próprio Superior Tribunal de Justiça¹⁷ reconhece

17. No mesmo sentido é o entendimento do TRF3: “(...) 1. *Cuida-se de ação ordinária em que se pretende ver excluída da base de cálculo da COFINS e do PIS a parcela relativa ao ICMS e ICMS-ST - valor destacado da nota fiscal* -, bem como que seja reconhecido o direito à respectiva restituição/compensação quinquenal. (...) 3. O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706-PR, com repercussão geral, reconheceu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte; dessa forma, a parcela correspondente àquela exação não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS. 4. Tema 069: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do

a simetria de tratamento que deve ser despendida ao ICMS e ao ICMS-ST:

(...) 4. A dúvida dos autos é se essa mesma regra aplica-se para o ICMS substituição tributária. A substituição tributária se trata de mecanismo de arrecadação no qual um terceiro sujeito se insere na relação jurídica entre o fisco e o contribuinte de modo a antecipar o pagamento devido por este, cabendo o ressarcimento decorrente do regime plurifásico. 5. O ICMS/ST não é um tributo diferente do ICMS próprio. A base de cálculo do ICMS não sofre modificação quando se trata de arrecadação mediante substituição tributária, como ocorre na hipótese em exame. E nem poderia ser diferente, uma vez que, como a própria nomenclatura informa, a substituição tributária trata-se de uma técnica de arrecadação e fiscalização fazendária, não tendo o condão de afastar a aplicabilidade da norma disposta no artigo 13, § 1º, I, da LC 87/96. 6. O ICMS e o ICSM/ST são o mesmo tributo, portanto, não há como julgá-los e entendê-los de maneira diversa, pois trata-se apenas de aplicar um regime diferenciado para simplificar a tributação e fiscalização. (...) (REsp 1454184/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/05/2016, DJe 09/06/2016)

Apesar de ser o substituto o responsável por pagar/adiantar o ICMS de toda a cadeia, o substituído é o contribuinte efetivo e arca economicamente com o imposto, que é repassado no preço pelo substituto, quando da venda das mercadorias ao substituído.

PIS e da COFINS”. (...) 6. Nesse caso, de venda de mercadorias sujeita ao ICMS-ST, o Fisco não permite a dedução pretendida. Contudo, como se trata do mesmo tributo diferenciando-se apenas pelo regime tributário, deve ser dado o tratamento idêntico ao ICMS recolhido pelo próprio contribuinte. 7. O ICMS-ST consiste em uma antecipação do imposto devido na operação final e a própria Receita Federal reconhece que este valor compõe o preço de venda do adquirente, de forma que deve ser reconhecido o direito do contribuinte adquirente de excluir este montante de ICMS ST quando da apuração da base de cálculo do PIS/COFINS da venda desta mercadoria. (...) 11. Assim, no caso, deve ser reconhecido, na qualidade de substituído tributário, o direito à exclusão dos valores de ICMS e ICMS-ST das bases de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS e, em consequência, à compensação dos valores recolhidos a maior, observado o lustrro prescricional, na forma da legislação de regência, notadamente com respeito ao disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe conferiu a Lei nº 10.637/02, ao artigo 170-A do CTN, e com a incidência da Taxa Selic sobre os valores a serem compensados junto ao Fisco desde o recolhimento indevido. (...) (TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5000561-86.2020.4.03.6120, Rel. Desembargador Federal MARLI MARQUES FERREIRA, julgado em 14/07/2021, DJEN DATA: 19/07/2021)”

Observe-se que não se trata de mera repercussão econômica. O substituído é o real contribuinte, sendo que apenas não recolhe o ICMS na saída por uma escolha do legislador, que optou por cobrar de forma adiantada o valor do substituto, conforme previsão do art. 8º da Lei Complementar 87/96¹⁸.

Essa afirmação é corroborada pela previsão da Lei Complementar nº 87/96 de que o direito à restituição do imposto pago por força da substituição tributária é assegurado ao substituído, se o fato gerador presumido não se realizar¹⁹. Tal lógica foi observada, inclusive, na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que, se a operação real ocorrer por valor inferior ao estimado no regime de substituição tributária, caberá restituição da diferença de valor ao substituído, considerando o teor do art. 150, §7º, da CR²⁰.

Nota-se que a antecipação do recolhimento do tributo pelo substituto tributário visa facilitar a fiscalização e, para tanto, utiliza-se de base de cálculo presumida. O valor do tributo recolhido antecipadamente, no entanto, é repassado no preço da mercadoria ao próximo da cadeia. É dizer, o recolhimento feito pelo substituto configura antecipação do imposto devido no decorrer de toda a cadeia. Assim, o fato de o

18. Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

19. Art. 10 da LC 87/96: É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

20. RE 593849, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017.

imposto não ser destacado na nota fiscal de saída não significa que não houve a incidência tributária na operação; apenas indica que o valor foi antecipado ao Fisco e continuará sendo repassado no preço até alcançar o consumidor final.

Ademais, a própria Receita Federal historicamente reconhece que o ICM-ST compõe a base de cálculo do PIS/COFINS devido pelo contribuinte substituído, conforme demonstra o Parecer Normativo CST n° 77/1986²¹:

“6.2 - O ICM referente à substituição tributária é destacado na Nota-Fiscal de venda do contribuinte substituto e cobrado do destinatário, porém, constitui uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

(...)

7. Os atacadistas ou comerciantes varejistas, ao efetuarem a venda dos produtos, cujo ICM tenha sido retido pelo contribuinte substituto, não destacarão na Nota-Fiscal a parcela referente ao imposto retido, mas no preço de venda dessas mercadorias, efetivamente estará contido tal imposto, devendo ser considerado como base de cálculo para as Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL, desses contribuintes, o valor total da operação.

7.1 - Portanto, não integra a base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e ao FINSOCIAL do contribuinte substituto, a parcela do ICM referente ao regime de substituição tributária, porque aquele valor será computado na base de cálculo daquelas contribuições quando recolhidas pelo contribuinte substituído.”

Ainda, é interessante ressaltar a manifestação do Ministério Público Federal nos autos de um dos Recursos Especiais afetados para julgamento em sede de recurso repetitivo (REsp. n° 1.958.265/SP), no bojo da qual o Subprocurador Geral da República alerta para a violação à isonomia entre contribuintes de um mesmo setor, que em determinado Estado da federação podem estar sujeitos a substituição tributária e em outro Estado, não. Aponta para a impossibilidade de estabelecer tratamento tributário diverso para um mesmo tributo, apenas em virtude da sistemática de recolhimento, uma vez

21. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30951&visao=anotado>

que aqueles contribuintes que se sujeitarem a uma legislação que imponha a sistemática da substituição tributária acabariam arcando com valores de PIS e COFINS mais onerosos:

“A base de cálculo do tributo não sofre modificação quando se trata de arrecadação mediante substituição tributária, portanto, o ICMS-ST nada mais é do que uma antecipação do ICMS normal. Assim, não há como julgá-los de maneira diferente. Logo, vedar a exclusão do ICMS-ST da incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS importa em tratamento desigual entre os contribuintes, pois cada estado tem uma lei específica para a substituição tributária e, dependendo do ente, a sistemática de pagamento do ICMS de uma determinada mercadoria poderá, ou não, ser de substituição tributária. A consequência prática disto é que uma opção legislativa de um ente federativo (Estados e Distrito Federal) pelo ICMS-ST, obrigatória ao contribuinte, repercutirá na base de cálculo de um tributo federal.”²²

Em síntese, deve-se considerar que o ICMS-ST, assim como o ICMS recolhido sem substituição tributária, não caracteriza “faturamento” ou “receita”, mas mero ingresso temporário na conta da pessoa jurídica, de modo que não deve ser incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, conforme decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em recurso com efeito vinculante.

5. CONCLUSÃO

O princípio da não cumulatividade, aplicável ao ICMS, visa evitar a tributação em cascata e assegurar a neutralidade tributária. Diante disso, admite-se o creditamento do tributo pago na etapa anterior, para que o gravame incida apenas sobre o valor acrescido na operação.

Na sistemática da substituição tributária “para frente” (art. 150, §7º, da CR e art. 6º, §§2º e 3º, da Lei Complementar 87/96), o raciocínio aplicável é o mesmo: o contribuinte substituído arca com o valor de ICMS pago antecipadamente pelo contribuinte substituído, uma vez que o tributo é repassado no

22. e-STJ Fl.1724/1725.

preço da mercadoria. Trata-se, apenas, de sistemática de recolhimento diversa, a qual impõe o pagamento antecipado pelo contribuinte que antecede os demais na cadeia produtiva.

Sendo assim, parece-nos que o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 1.258.842/RS (Tema 1.098), no sentido de que seria infraconstitucional a controvérsia relativa à inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da COFINS, foi equivocado por dois motivos: (i) a tese fixada não condiz com a fundamentação utilizada majoritariamente no julgado; (ii) há violação a dispositivo constitucional, uma vez que a base de cálculo do PIS e da COFINS está prevista na Constituição, assim como a previsão de substituição tributária.

A contradição da tese fixada com a fundamentação adotada é notória, uma vez que 6 (seis) dos 8 (oito) julgados utilizados pela Corte Suprema no bojo do acórdão em comento dizem respeito à possibilidade de inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do crédito de PIS e COFINS. É dizer, não tratam da composição da base de cálculo dos tributos (contribuição ao PIS e COFINS), mas sim da possibilidade de creditamento do valor correspondente ao ICMS-ST para fins de abatimento do valor devido a título de PIS/COFINS.

Ainda, os outros 2 (dois) julgados utilizados para fundamentar o acórdão dizem respeito efetivamente à inclusão do ICMS-ST na base de cálculo dos tributos em questão, mas o fundamento utilizado – ausência de matéria constitucional a ser discutida – está equivocado, a nosso sentir. Isso porque a base de cálculo do PIS e da COFINS está prevista na Constituição (art. 195, I, “b”), da mesma forma como a substituição tributária (art. 150, §7º), a qual já foi, inclusive, objeto de outros julgados da Suprema Corte.

Além do equívoco da decisão do STF supramencionada, parece-nos que a questão sequer deveria ter sido levada ao judiciário, uma vez que já se encontra pacificada pelo julgamento do RE nº 574.706 (Tema 69), que definiu que o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Não há como adotar posicionamento diverso diante do ICMS-ST, uma vez que se trata do mesmo tributo (ICMS), divergindo apenas no tocante à sistemática de recolhimento. Entendimento em sentido diverso acarretaria, inclusive, tratamento não isonômico entre contribuintes, uma vez que aqueles que se submeterem à legislação de um Estado que adote a substituição tributária “para frente” acabarão arcando com valores mais onerosos de PIS e COFINS.

Diante do exposto, esperamos que o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar os recursos afetados pela sistemática dos recursos repetitivos (REsp. nº 1.896.678 e 1.958.265), pacifique definitivamente a controvérsia, garantindo segurança jurídica e previsibilidade aos negócios jurídicos.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo; Giardino, Cléber. *Abatimento Constitucional – Princípio da não-cumulatividade*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, nº. 29/30.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17ª ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. Parecer. 2011. Não publicado, p. 21.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 33.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012.

