

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS E DA CPRB: UMA COMPARAÇÃO JURISPRUDENCIAL À LUZ DOS RE 574.706/PR E RE 1.187.264/SP

Guilherme de Araújo Pinho Costa¹

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo analisar os fundamentos jurídicos expostos no acórdão do Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR (Tema 69), os quais orientaram o Supremo Tribunal Federal a estabelecer o entendimento de que o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) não compõe a base de cálculo da Contribuição para do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Em sequência, a argumentação jurídica exposta no RE 1.187.264/SP (Tema 1.048) será examinada com o objetivo de compreender as razões pelas quais a tese firmada pela Corte Constitucional foi no sentido de incluir o ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, considerando que as bases de cálculo, tanto do PIS e da COFINS quanto a da CPRB, são a mesma: incidem sobre a receita bruta do contribuinte. Desse modo, os esforços serão empreendidos para explanar as justificativas utilizadas nos votos vencedores do RE 1.187.264, as quais respaldam a não aplicação da tese firmada por ocasião do RE 574.706. Por fim, visa elucidar a hipótese pela qual o entendimento prolatado no RE 574.706 não foi adotado no RE 1.187.264/SP.

Palavras-chave: Direito Tributário; ICMS; PIS; COFINS; CPRB; Base de Cálculo; Conceito Constitucional de Faturamento; Receita Bruta; RE 574.706; RE 1.187.264.

¹ Trabalho de conclusão de curso apresentado à banca examinadora na forma de artigo ao Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial à conclusão do curso de Graduação em Direito, sob a orientação do professor Ivan Allegretti, em 02 de julho de 2021.

GUILHERME DE ARAÚJO PINHO COSTA

**EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS E DA CPRB: UMA
COMPARAÇÃO JURISPRUDENCIAL À LUZ DOS RE 574.706/PR E RE 1.187.264/SP**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à banca examinadora na forma de artigo ao Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial à conclusão do curso de Graduação em Direito, sob a orientação do professor Ivan Allegretti, em 02 de julho de 2021.

Orientador: Prof. Me. Ivan Allegretti.

Brasília – DF, julho de 2021.

Prof. Me. Ivan Allegretti

Professor Orientador Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

Prof. Lucas Bevilacqua

Membro do CEPES

Prof. Michell Przepiorka Vieira

Professor Convidado

Introdução

A Constituição Federal estabeleceu o âmbito das contribuições destinadas à Seguridade Social na alínea "b" do Inciso I do Artigo 195. Com o advento da EC 20/1998, houve a substituição do termo “faturamento” pela expressão “receita ou o faturamento” como base de cálculo sobre o qual será possível incidir as contribuições sociais, conforme delineado a seguir:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro.²

É notável que o texto supracitado outorga ao legislador federal a competência para a criação do tributo. O dispositivo constitucional restringe as possibilidades de bases tributáveis para instauração de contribuições à Seguridade Social, sejam elas a folha de salários, o faturamento ou até mesmo o lucro, igualando o alcance semântico de tais institutos à forma como é utilizado pelo direito privado, conforme prevê o art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN)³.

Assim sendo, é possível evocar o modo como a legislação do PIS e da COFINS disciplina os respectivos tributos para fins de incidência na base do cálculo, em consonância com os artigos segundo e terceiro da Lei nº 9.718/98:

² BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF, 1998. Disponível em: https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_15.12.2016/art_195_.asp. Acesso em 17 jun. 2021.

³ **Código Tributário Nacional**. Artigo 110 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10576580/artigo-110-da-lei-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966>. Acesso em 17 jun. 2021.

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. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)⁴

O parágrafo primeiro do artigo 1 da Lei 10.637/02 complementa as prescrições acerca da incidência sobre o total das receitas mensais obtidas pela pessoa jurídica:

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. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.⁵

Anos depois, a Lei nº 12.973/14 veio estabelecer que se incluem na receita bruta os tributos sobre ela incidentes, como se infere do dispositivo abaixo:

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no **caput**, observado o disposto no § 4º.⁶

Por conseguinte, o tema foi levado ao Supremo Tribunal Federal, em razão das ambiguidades interpretativas surgidas da exegese da legislação referente à incidência da base de cálculo do PIS e da COFINS - especialmente no concernente em definir se o valor recolhido a título de ICMS pode ser considerado faturamento, ou até mesmo receita bruta em sentido mais

⁴ BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm. Acesso em: 17 jun. 2021.

⁵ _____. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 17 jun. 2021.

⁶ _____. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Brasília, DF, 13 mai. 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 17 jun. 2021.

extenso. Isto é o que se verificará nas próximas etapas deste estudo.

O primeiro capítulo apresenta um panorama de como o tema da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS vem sendo tratado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Por sua vez, o segundo capítulo se concentrará na apresentação dos fundamentos jurídicos dos votos vencedores colacionados no RE 574.706, no qual foi fixada a tese de que o ICMS não seria parte da base de cálculo que pleiteiam a incidência do PIS e da COFINS, com repercussão geral. Pretende-se elucidar, especificamente, qual foi o entendimento do conceito constitucional de faturamento para os Ministros que acompanharam o voto vencedor da Ministra Relatora Carmen Lúcia, e por quais razões o ICMS não se insere em tal definição, no entendimento dos Ministros.

No terceiro capítulo haverá a exposição da argumentação jurídica manifestada no RE 1.187.264, que sedimentou a tese de que é constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB.

Por fim, no capítulo 4, apresentar-se-á a contraposição dos fundamentos jurídicos das teses vencedores dos recursos extraordinários supracitados, visando o entendimento das razões pelas quais o RE 574.706 não foi reproduzido no RE 1.187.264.

1. Um breve histórico sobre a discussão acerca da inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e COFINS no STF

A discussão atinente à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não é recente no Supremo Tribunal Federal. A primeira vez que a Corte Constitucional pátria se imiscuiu notadamente na temática em tela foi no ano de 1998, mediante o RE 240.785 de relatoria do Ministro Marco Aurélio. Apenas em 2006 o recurso foi remetido ao Plenário, e, à época, sete Ministros que compunham a Corte se pronunciaram, sendo seis pela inconstitucionalidade da cobrança. Somente o Ministro Eros Grau, naquele momento, apresentou um entendimento diverso do Colegiado. Em seguida, os registros apontam que o Ministro Gilmar Mendes pediu vista dos autos.

No ínterim do pedido de vista, o Governo Federal ajuizou, em 2007, a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 18, que possuía o mesmo objeto do recurso extraordinário acima mencionado. No ano de 2008 foi deferida a liminar daquela Ação, suspendendo todos os processos do Judiciário que versassem sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, até que fosse assentado o mérito da ação ofertada pela Presidência da República. Ainda em 2008, o Supremo reconheceu a existência de repercussão geral do tema na forma dos artigos 543-B, do Código de Processo Civil de 1973; e 1.040, do Código de Processo Civil de 2015, tendo por referência, dessa vez, o Recurso Extraordinário 574.706, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia.

Apenas em 2014 o STF tornou a se manifestar acerca do RE 240.785: a tese fixada foi no sentido de que o ICMS não compõe um elemento da base de cálculo da COFINS⁷. Embora se tratasse de um precedente extremamente significativo, não possuía efeito *erga omnes*, vinculando, portanto, apenas as partes envolvidas no caso concreto. Posteriormente, no ano de 2016, foi incluído na pauta de julgamentos do Superior Tribunal de Justiça, o Recurso Especial 1.144.469, por meio da sistemática dos recursos repetitivos. Como é possível observar a seguir, o posicionamento da Corte da Cidadania foi no sentido oposto ao que havia sido decidido no Tribunal Constitucional:

O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações⁸

Dada a relevância do tema e o entendimento controverso externalizado pelos Tribunais Superiores, a apreciação do RE 574.706/PR foi cercada de expectativas. Assim, no mês de março de 2017, o recurso extraordinário colacionado nos autos foi julgado em sede de repercussão geral, sob o tema 69/STF, sedimentando que “O ICMS não compõe a base de

⁷ **ICMS não compõe base de cálculo da Cofins, decide STF**. Migalhas Quentes, 2014. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/quentes/209087/icms-nao-compoe-base-de-calculo-da-cofins--decide-stf>. Acesso em: 17 jun. 2021.

⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial (REsp) 1.144.469/PR 2009/0112414-2**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Jusbrasil. Brasília, DF, 10 ago. 2016. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1025789&num_registro=200901124142&data=20161202&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em 17 jun 2021.

cálculo para incidência do PIS e da COFINS”⁹. A votação foi de escore apertadíssimo, resultando em seis Ministros favoráveis à tese vencedora e quatro contrários.

A partir deste momento, será realizada a análise dos fundamentos jurídicos sustentados pelos Ministros no RE 574.706/PR, os quais desencadearam o entendimento majoritário de que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

2. Análise dos votos vencedores do RE 574.706/PR

Antes de adentrar no mérito do voto prolatado pela Ministra Cármen Lúcia, Relatora do RE 574.706, se faz necessário apresentar, brevemente, o contexto no qual a presente demanda foi remetida ao Supremo Tribunal Federal.

A empresa Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA interpôs Recurso Extraordinário em face da resolução proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com o seguinte teor: “TRIBUTÁRIO – ICMS – INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS. O ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS.”¹⁰.

Em suma, a empresa recorrente apresenta dois argumentos:

- a) Que 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, o que ocorreria se o ICMS fosse incluído na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS.
- b) O ICMS não constitui patrimônio/riqueza da empresa (princípio da capacidade contributiva), tratando única e exclusivamente de ônus fiscal ao qual está sujeita.

Apresentado este breve introito, parte-se para a análise do voto da Ministra Cármen Lúcia.

⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-icms-nao-integra-base-calculo.pdf>. Acesso: 17 jun. 2021.

¹⁰ *ibidem*

Voto paradigma - Ministra relatora Cármen Lúcia

A Relatora, portanto, introduz o seu voto assentando a controvérsia que deu ensejo à demanda: a possibilidade jurídica de se incluir o valor do ICMS, imposto gerado na circulação de mercadoria ou na prestação de serviço, na acepção de faturamento para definição da base de cálculo do PIS e da COFINS.

A Ministra, então, concentra-se em demonstrar as razões pelas quais entende que não seria viável incluir o ICMS no conceito constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições. Desse modo, com o objetivo de elucidar o entendimento jurisprudencial sobre o tema, esclarece que o Supremo Tribunal Federal já havia se debruçado sobre qual seria a definição constitucional de faturamento.

A Ministra se subsidia de trechos do voto do ministro Cezar Peluso, proferido nos Recursos Extraordinários 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, no qual é traçado o histórico da legislação e da jurisprudência sobre o tema. Por conseguinte, nos extratos avocados pela Ministra Cármen, o Ministro Cezar Peluso inicia a sua argumentação colacionando o art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, que distingue algumas espécies de receitas.

Na exegese do artigo, o Ministro aponta que receita é um gênero abrangente que diz respeito a todos os valores percebidos pela pessoa jurídica, e que se incorporam à sua esfera patrimonial. De acordo com a interpretação dada pelo Ministro, o dispositivo possui algumas espécies, como, por exemplo:

- i) receita bruta das vendas e serviços;
- ii) receita líquida das vendas e serviços;
- iii) receitas gerais e administrativas (operacionais);
- iv) receitas não operacionais.¹¹

Assim, ele esclarece que o conceito de faturamento estaria embutido no gênero receita, podendo ser considerado o mesmo que receita bruta, nos termos do art. 187, I, das Sociedades por Ações (SAs). Destaca-se que:

¹¹ *Ibid.*

O conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é 'receita bruta de vendas e de serviços'. Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento.

Desse modo, o argumento extraído pela Ministra do precedente constitucional supracitado é o de que o faturamento advindo de vendas e serviços é apenas uma parcela de toda a receita que é absorvida pelo contribuinte, isto é, apenas uma dentre várias espécies de receita que o contribuinte percebe. Com efeito, tal delimitação conceitual se mostra útil, tendo em vista que nem todo ingresso de caixa recebido pelo contribuinte se configura como faturamento.

A Ministra, mais adiante, faz menção à obra do jurista Roque Antônio Carrazza (2012), que advogou no Recurso Extraordinário n. 240.785, sustentando pela não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS:

O punctum saliens é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos desses tributos 'faturam ICMS'. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.¹²

O Jurista prossegue, utilizando-se dos ensinamentos do tributarista e Ex-Ministro do Supremo, Aliomar Baleeiro, que faz uma distinção entre os conceitos de 'ingressos' e 'receitas'. Segundo ele, a designação das quantias recebidas pelos cofres públicos é genericamente feita nesses termos. Contudo, aponta que nem todos estes ingressos constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de movimento de fundo, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, estando condicionados à restituição posterior, ou representando uma mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo.

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 666-667.

O tributarista reitera que a “Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”¹³.

Carrazza (2012) conclui, da elucidação acima, que seria inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, porque estaria se presumindo que o ICMS se integraria, de maneira definitiva, ao patrimônio da empresa, o que ocasionaria na possibilidade de os contribuintes determinarem as exações em cima de receitas que não lhes dizem respeito, mas ao Estado-membro, onde se deu a operação mercantil e que tem competência para instituí-lo. Nos seus termos:

Embora estas lições tenham sido dadas de olhos fitos na arrecadação pública, podem, com as devidas adaptações, ser perfeitamente aplicadas ao assunto em análise. De fato, fenômeno similar ocorre no âmbito das empresas privadas quando valores monetários transitam em seus patrimônios sem, no entanto, a eles se incorporarem, por terem destinação predeterminada. É o caso dos valores correspondentes ao ICMS (tanto quanto os correspondentes ao IPI), que, por injunção constitucional, as empresas devem encaminhar aos cofres públicos. Parafraseando Baleeiro, tais valores não se integram ao patrimônio das empresas, ‘sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo’, e, assim, não ‘vêm acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo’.¹⁴

Por fim, o voto da relatora se ampara no regime da não cumulatividade do ICMS. A ser observado:

(...) parte do valor do ICMS destacado na “fatura” 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 (...) 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.¹⁵

A Ministra acompanhou os referidos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais se posicionando pela não inclusão do ICMS na acepção constitucional de faturamento, para fins

¹³ BALEEIRO *apud* CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 666-667.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 666-667.

¹⁵ *Ibidem*.

de averiguação da base de cálculo das contribuições, levando em consideração que o imposto estadual seria transmitido à Fazenda Pública.

Voto da Ministra Rosa Weber

A Ministra Rosa Weber entende que a definição de receita, apesar de abrangente, antes de tudo, trata de um conceito constitucional, devendo ser interpretado à luz dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais se sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

Em seguida, ela delimita uma separação do conceito constitucional frente à acepção contábil do termo “receita”, posto que a contabilidade seria elemento acessório, e não definidor, no aspecto jurídico da tributação, que está primordialmente subordinada às regras e princípios próprios do Direito Tributário.

Por fim, a Ministra recorre ao entendimento doutrinário de que a receita bruta possui por característica inerente à integração de um determinado patrimônio:

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.¹⁶

Desse modo, a Ministra Rosa Weber acompanhou o voto da Ministra Cármen Lúcia.

Voto do Ministro Luiz Fux

O Ministro Luiz Fux introduz o seu voto salientando que a discussão em tela não diz respeito à possibilidade de se incidir tributo sobre tributo. Em sua perspectiva, o que está sendo discutido é, exclusivamente, a acepção constitucional do termo faturamento, tal como encartado no artigo 195, I, “b”. Assim sendo, o Ministro recorre ao caráter interdisciplinar conferido ao Direito Tributário, que permite o diálogo com conceitos do Direito Público e Privado.

Recomenda, portanto, a incorporação do conceito de faturamento para o Direito Comercial como referencial para solução da controvérsia:

¹⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-icms-nao-integra-base-calculo.pdf>. Acesso: 17 jun. 2021.

Então, essa primeira premissa realmente me conduz a uma exegese do artigo 195, inciso I, no que concerne à expressão "faturamento". Onde é que vou buscar essa expressão "faturamento"? Eu vou buscá-la no Direito que regula o faturamento das empresas, que é o Direito Comercial, que, ao regular o faturamento das empresas, menciona - como Vossa Excelência citou no seu voto fazendo remissão ao Ministro Cezar Peluso - o artigo da Lei nº 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas, que prevê a exclusão de impostos para se entrever faturamento. Essa - digamos assim - recepção, pelo Direito Tributário, dos conceitos derivados de outras ciências é comuníssimo: compra e venda, inúmeros institutos de Direito Privado, transmissão causa mortis, transmissão inter vivos. Toda essa tributação se vale de conceitos privados.¹⁷

Em síntese, o Ministro Fux também acompanhou o entendimento do voto vencedor.

Voto do Ministro Ricardo Lewandowski

O Ministro Lewandowski começa o seu voto destacando que manterá o seu posicionamento proferido no RE 240.785, oportunidade em que foi favorável à exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS.

Ele destaca que o conceito de faturamento deve ser interpretado a partir da definição dada pela jurisprudência do STF, pela doutrina e, principalmente, pela conceituação dada por aqueles que recolherão o tributo, isto é, deve ser entendido como receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

Lewandowski ressalta que não se pode considerar como ingresso tributável uma verba que é recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiros, ou seja, ao Estado. É um simples trânsito contábil e não ingressa no patrimônio da empresa nem do contribuinte.

Destaca, ainda, que “a verba correspondente ao ICMS é do Estado, sempre será do Estado e terá que um dia ser devolvida ao Estado; não ingressa jamais, no patrimônio do contribuinte”¹⁸. E, por fim, conclui que o valor correspondente ao ICMS não possui natureza jurídica de faturamento ou de receita e, que, por isso, a incidência das contribuições sobre o imposto estadual não é constitucional, seguindo, desse modo, a orientação da Ministra Relatora.

Voto do Ministro Marco Aurélio

¹⁷ *Ibd.*

¹⁸ **ICMS não compõe base de cálculo da Cofins, decide STF**. Migalhas Quentes, 2014. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/quentes/209087/icms-nao-compoe-base-de-calculo-da-cofins--decide-stf>. Acesso em: 17 jun. 2021.

O Ministro Marco Aurélio, acompanhando o voto da Ministra Cármen Lúcia, em suma, replicou o entendimento exarado no RE nº 240.785, no qual atuava como relator:

Digo também, reportando-me ao voto, que, seja qual for a modalidade utilizada para recolhimento do ICMS, o valor respectivo não se transforma em faturamento, em receita bruta da empresa, porque é devido ao Estado. E muito menos é possível pensar, uma vez que não se tem a relação tributária Estado-União, em transferir, numa ficção jurídica, o que decorrente do ICMS para o contribuinte e vir a onerá-lo.¹⁹

Voto do Ministro Celso de Mello

O ministro Celso de Mello, acompanha o voto da relatora, e destaca duas características essenciais ao conceito de receita: primeiramente, aponta que a incorporação dos valores deve ser feita positivamente, importando em acréscimo patrimonial; em segundo lugar, assinala que essa incorporação se revista de caráter definitivo.

3. Análise dos votos vencedores no RE 1.187.264/SP

Não restam dúvidas de que a consolidação da tese de que o ICMS não constitui a base de cálculo do PIS e da COFINS foi uma grande vitória para os contribuintes. Entretanto, no que concerne à fixação da tese supracitada pelo Plenário do STF, e por se tratar de tema que encontra lastro na doutrina e jurisprudência pátria, a exclusão do ICMS da base de cálculo das Contribuições Sociais, de modo algum, é objeto de entendimento uniforme pelo Supremo Tribunal Federal, a depender de qual espécie de contribuição esteja sendo analisada.

Isso fica evidente quando se observa o acórdão prolatado recentemente nos autos do Recurso Extraordinário nº 1.187.264/SP, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello. Tal precedente estabeleceu a menção ao Tema 1.048 e fixou a seguinte tese de repercussão geral: “É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB”²⁰.

Como se pode perceber, a tese estabelecida nesse precedente é diametralmente oposta àquela firmada no RE 574.706/PR, tendo em vista que viabilizou a inclusão do ICMS na base

¹⁹ *Ibd.*

²⁰ **STF valida ICMS na Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta.** Migalhas Quentes, 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/341014/stf-valida-icms-na-contribuicao-previdenciaria-sobre-a-receita-bruta>. Acesso em: 18 jun. 2021.

de cálculo da CPRB. Assim sendo, os esforços do presente artigo, a partir deste momento, estarão concentrados em apresentar os fundamentos jurídicos colacionados aos votos vencedores que justificaram a consolidação da tese de inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB.

Análise do voto vencedor - Ministro Alexandre de Moraes

Na introdução do voto, o Ministro esclarece que se trata de Recurso Extraordinário interposto pela empresa Midori Auto Leather Brasil LTDA, em face de acórdão do TRF 4 que entendeu pela inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB. Destaca-se trecho do julgado:

(...) Solução da controvérsia com aplicação dos fundamentos de que, com exceção do ICMS-ST e demais deduções previstas em lei, **a parcela relativa ao ICMS inclui-se no conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva** prevista nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011. (Grifo nosso)²¹

O recurso extraordinário interposto pela empresa, em face da decisão citada, alegou violação ao artigo 195, I, “b”, da Constituição Federal, bem como à tese firmada no RE 574.706/PR. Por isso, o Ministro Alexandre de Moraes, inicia a sua argumentação elucidando que a Emenda Constitucional 42/2003 instituiu uma nova ordem previdenciária ao inserir o parágrafo 13 ao artigo 195 da Constituição Federal²², uma vez que permitiu a instauração de contribuição previdenciária substitutiva daquela que incide sobre a folha de salários e pagamentos.

Com respaldo na autorização constitucional, foi editada a Lei 12.546/2011 (objeto de conversão da Medida Provisória 540/2011), estabelecendo uma contribuição substitutiva com o objetivo de desonerar a folha de salários/pagamentos e mitigar a carga tributária. Surgia então a Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta - CPRB.

O Ministro enquadra essa contribuição como um benefício fiscal. Logo, destaca que o advento da Lei 13.161/2015 tornou facultativo o regime que antes era obrigatório para as empresas listadas no rol dos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011. Como consequência disso,

²¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 1.187.264 SÃO PAULO**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755911571>. Acesso em: 20 jun. 2021.

²² _____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF, 1988. Disponível em: https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_15.03.2021/art_155_.asp. Acesso em 20 jun. 2021.

Alexandre de Moraes entende que o ônus pela escolha da sistemática da CPRB fica a cargo do contribuinte, não podendo usufruir de benesses de um regime diverso. Essa argumentação se ilustra no excerto a seguir:

Conforme já mencionado, a partir da alteração promovida pela Lei 13.161/2015, as empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 têm a faculdade de aderir ao novo sistema, caso conclua que a sistemática da CPRB é, no seu contexto, mais benéfica do que a contribuição sobre a folha de pagamentos. Logo, não poderia a empresa aderir ao novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, querer se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis²³

O Ministro acrescenta que permitir a recorrente à adesão ao novo regime, abatendo do cálculo da CPRB o ICMS sobre ela incidente, ampliaria demasiadamente o benefício fiscal, incorrendo, ainda, em “grave violação ao artigo 155, § 6º, da CF/1988²⁴, que determina a edição de lei específica para tratar sobre redução de base de cálculo de tributo.

Por fim, o Redator do acórdão vencedor trata das definições de receita bruta e receita líquida fornecidas pelo Decreto-Lei 1.598/1977, após alteração promovida pela Lei 12.973/2014. O Ministro destaca o inciso III, do § 1º, do artigo 12 do Decreto acima mencionado, o qual versa a caracterização da receita líquida como sendo uma diminuição da receita bruta. Desse modo, infere-se que “se a receita líquida compreende a receita bruta, descontados, entre outros, os tributos incidentes, significa que, *contrario sensu*, a receita bruta compreende os tributos sobre ela incidentes”²⁵.

Ao final, o Ministro nega provimento ao Recurso Extraordinário e sugere a tese de que “É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB”²⁶.

Análise do voto vencedor - Ministro Dias Toffoli:

O Ministro Dias Toffoli segue a esteira retórica do Ministro Alexandre de Moraes, sintetizando o seu voto em dois tópicos. Primeiramente, afirma que o fundamento de validade da CPRB não é exclusivamente o art. 195, I, “a”, da Constituição Federal (c/c o art. 149), mas também o § 13 do mesmo artigo; em segundo lugar, declara que existe, no regime da CPRB,

²³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 1.187.264 SÃO PAULO**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755911571>. Acesso em: 20 jun. 2021.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ *Ibidem*.

embora ela não se resuma a isso, um importante benefício fiscal, o qual não pode ser desconsiderado no enfrentamento da presente questão.

A respeito da existência do dito benefício fiscal na sistemática da CPRB, o Ministro aduz o seguinte:

Havendo o benefício fiscal, o legislador optou como base de cálculo para a CPRB o conceito de receita definido na Lei nº 12.973/14, que deu nova redação ao art. 12 do DL nº 1.598/77. O § 5º desse dispositivo preconiza, expressamente, que se incluem na receita bruta os tributos sobre ela incidentes, o que abarca o ICMS. Nessa toada, excluir esse imposto da base da CPRB importaria novo benefício não previsto pelo legislador, criando-se novo regime híbrido e aviltando-se a proporcionalidade e o equilíbrio sob os quais ele se havia baseado originalmente. Isso contraria o art. 150, § 6º, do texto constitucional

Por conseguinte, o Ministro Dias Toffoli acompanhou a divergência apresentada pelo Ministro Alexandre de Moraes quanto à negativa de provimento ao recurso extraordinário, acompanhando a tese sugerida pelo Redator do acórdão de que é constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB.

4. Da comparação entre os fundamentos jurídicos expostos: apurando o porquê de o RE 574.706/PR não se aplicar ao RE 1.187.264/SP.

Em um primeiro momento, a expectativa - especialmente por parte dos contribuintes - era de que a tese estabelecida no RE 574.706/PR, segundo o qual o ICMS deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, seria estendida à CPRB. Este anseio se tornou ainda mais concreto quando o STJ, em 2019, no julgamento dos Recursos Especiais Repetitivos nº 1.629.001/SC, nº 1.638.772/SC e nº 1.624.297/RS (Tema 994), fixou a tese de que os valores de ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), instituída pela Medida Provisória nº 540/2011, e convertida na Lei nº 12.546/2011.

Todavia, como já demonstrado anteriormente, o entendimento firmado por ocasião do RE 1.187.264 foi na contramão do que havia sido sedimentado pela jurisprudência da Corte da Cidadania e do STF.

Assim sendo, considerando que tanto o PIS e a COFINS, quanto a CPRB possuem bases de cálculos incidentes sobre a receita bruta e o faturamento, conforme prevê o artigo 195, I, b da Constituição Federal, por quais justificativas o STF entendeu que o ICMS deveria ser incluído na base de cálculo da CPRB? É o que se passará a expor a seguir.

Da caracterização da CPRB como benefício fiscal

O Ministro Alexandre de Moraes, em seu voto, parte da premissa de que a CPRB se enquadraria no conceito de benefício fiscal, e que por possuir tal natureza seria inviável a exclusão do ICMS da sua base de cálculo, tendo em vista que a adesão à benesse fiscal, ficaria à cargo do contribuinte.

Dessa maneira, não seria razoável, do ponto de vista do Ministro, a empresa se favorecer do favor fiscal e, ao mesmo tempo, tentar se beneficiar de regras que não são aplicáveis a esse regime. Assim, o Ministro conclui, afirmando que a permissão para que a contribuinte adira à sistemática da CPRB, abatendo do cálculo da contribuição o ICMS sobre ela incidente, seria uma ampliação excessiva do benefício fiscal.

Apesar do Redator do entendimento vencedor reputar à CPRB a classificação de benefício fiscal, não há no voto uma explanação mais aprofundada a respeito da justificativa para tal enquadramento, mas, tão somente a presunção de que se trata de benefício fiscal, *per se*. Com efeito, a partir da publicação do acórdão, começaram a surgir críticas a respeito dessa lacuna no entendimento do Ministro.

Alessandro Mendes Cardoso e Anthéia Aquino Melo (2021), no artigo “A incoerência jurídica na manutenção do ICMS no cálculo da CPRB”, discorrem sobre as contradições que enxergam no voto do Ministro Alexandre de Moraes, especialmente no que se refere à equiparação da CPRB como benefício fiscal.

Para os Juristas, a instituição da CPRB tem como base constitucional a redação original do §13 do artigo 195 da Constituição Federal, que somente foi revogada, em 2019, pela Emenda Constitucional nº 103. O dispositivo constitucional, à época de sua vigência, não previa que a substituição da tributação da folha de pagamentos pela receita bruta poderia ser caracterizada como uma espécie de benefício fiscal. Senão, note-se que:

A previsão do §13 do artigo 195 da Constituição Federal em momento algum vincula a possibilidade de substituição da tributação da folha de pagamentos pela receita bruta como um tipo de benefício fiscal, inclusive porque não é possível definir de forma absoluta qual será o efeito dessa substituição, que depende da situação específica de cada contribuinte e também de sazonalidades da economia.²⁷

²⁷ CARDOSO, A.M; MELO, A.A. **A incoerência jurídica na manutenção do ICMS no cálculo da CPRB**. Consultório Jurídico, 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-abr-16/opinioao-incoerencia-manutencao-icms-calculo-cprb>>. Acesso em 22 jun. 2021.

Outro contraponto, exposto pelos doutrinadores para descaracterizar a CPRB como benefício fiscal, é de que na exposição de motivos da Medida Provisória nº 540/11, posteriormente convertida na Lei nº 12.546/11²⁸, que instituiu a CPRB, há a vinculação da contribuição a diversos objetivos extrafiscais e não exclusivamente a eventual redução de carga fiscal. Da interpretação da exposição de motivos, Cardoso e Melo retiram a seguinte conclusão: “Veja-se que a instituição da CPRB tem também objetivos fiscais, vinculados à incremento de arrecadação, através do aumento da produtividade da economia e do combate, ao que a exposição de motivos trata como planejamento tributário nocivo, do processo de "pejotização"²⁹.

Os advogados Ademar Cypriano Barbosa e Arthur de Oliveira Calaça Costa (2021), no artigo “Suprema contradição: receita bruta, ICMS e a ‘Atitude mental jurídica’”, entendem que a classificação da CPRB como benefício fiscal, na realidade, se configura como uma tentativa de proteger o Erário de um impacto ainda maior no seu combalido orçamento³⁰. Frisa-se o argumento dos Causídicos:

No voto condutor do acórdão lavrado do julgamento do RE nº 1.187.264, expôs-se a razão (antijurídica) de que “permitir o abatimento do ICMS do cálculo da CPRB ampliaria demasiadamente o benefício fiscal [que outorgou à Recorrente a faculdade de optar pela desoneração da folha de pagamentos e pelo regime da CPRB]³¹.”

Levou-se em consideração o argumento fazendário de que o provimento do recurso poderia impactar em R\$ 9 bilhões os cofres públicos, estimativa destacada pelo Ministro da Fazenda em reunião com a Presidência do STF. O raciocínio lógico-jurídico, uma vez mais, foi

²⁸ “18. Além das medidas expostas, propõe-se substituir pela receita bruta a remuneração paga aos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais contratados, como base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas empresas que atuam nos setores contemplados. 19. Nos últimos anos, em virtude da busca pela redução do custo da mão de obra, as empresas passaram a substituir os seus funcionários empregados pela prestação de serviços realizada por empresas subcontratadas ou terceirizadas. Muitas vezes, as empresas subcontratadas são compostas por uma única pessoa, evidenciando que se trata apenas de uma máscara para afastar a relação de trabalho. (...) 22. A importância e a urgência da medida são facilmente percebidas em razão do planejamento tributário nocivo que tem ocorrido mediante a constituição de pessoas jurídicas de fachada com o único objetivo de reduzir a carga tributária, prática que tem conduzido a uma crescente precarização das relações de trabalho; bem como, em razão do risco de estagnação na produção industrial e na prestação de serviços nos setores contemplados” (CALCINI, CONJUR, 2017).

²⁹ CARDOSO, A.M; MELO, A.A. **A incoerência jurídica na manutenção do ICMS no cálculo da CPRB**. Consultório Jurídico, 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-abr-16/opiniao-incoerencia-manutencao-icms-calculo-cprb>>. Acesso em 22 jun. 2021.

³⁰ BARBOSA, A.C; COSTA, A.O.C. **Suprema contradição: receita bruta, ICMS e a ‘atitude mental jurídica’**. Jota, 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/suprema-contradicao-receita-bruta-icms-e-a-atitude-mental-juridica-18042021>>. Acesso em 22 jun. 2021.

³¹ *Ibidem*.

lamentavelmente invertido e, para não se chegar a um resultado que a Corte adotou como indesejado – a ampliação do benefício fiscal e o impacto nas contas da União –, ressignificou-se, para o caso, o já estabelecido conceito de que “ICMS é receita de titularidade de terceiro”³²

Da aplicação divergente dos conceitos de receita bruta nos RE 574.706/PR e RE 1.187.264/SP.

O Ministro Alexandre de Moraes, no RE 1.187.264, se utiliza do § 1º, do artigo 12 do Decreto-Lei 1.598/1977 (com a alteração promovida pela Lei 12.973/2014) para fundamentar o seu entendimento do conceito de receita bruta aplicável ao caso.

O dispositivo supracitado prevê o seguinte:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso

VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)³³

O Ministro infere da exegese do § 1º, III do dispositivo do decreto que a “receita líquida compreende a receita bruta, descontados, entre outros, os tributos incidentes, significa que, contrario sensu, a receita bruta compreende os tributos sobre ela incidentes”³⁴.

A celeuma em torno do argumento do Redator da divergência é a de que se preteriu a interpretação constitucional da definição de receita bruta exarada pelo STF nos RE nº 240.785 e 574.706, em detrimento a uma interpretação infraconstitucional e casuística do conceito. Esse

³² *Ibidem*.

³³ BRASIL. Decreto-Lei nº. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Adapta a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976). Brasília, DF, 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 22 jun. 2021.

³⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 1.187.264 SÃO PAULO**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755911571>. Acesso em: 20 jun. 2021.

fundamento, inclusive, foi manejado pelo Ministro Dias Toffoli no RE nº 574.706, com vistas a sustentar que a definição jurídica de receita bruta conteria o valor referente ao ICMS destacado em nota fiscal, como se pode deprender do trecho extraído de seu voto:

Nesse sentido, de modo legítimo dispõem as atuais leis dos regimes cumulativo e não cumulativo que a base de cálculo do PIS/Cofins compreende a receita bruta de que trata o artigo 12 do DL nº 1.598/77, cujo §5º afirma que nela se incluem "os tributos sobre ela incidentes. Ao lado disso, aquelas mesmas leis estabelecem que não integram a base de cálculo dessas contribuições as receitas referentes a certas situações, como vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos. As exclusões exemplificadas, de fato, prescindiriam de previsão legal, já que estão fora do âmbito da materialidade das contribuições em comento, o que não ocorre com o ônus financeiro do ICMS repassado para o preço da mercadoria ou do serviço e, ao fim, transferido para a receita ou o faturamento.³⁵

O argumento do Ministro, no entanto, foi devidamente contradito pela Ministra Rosa Weber ainda no julgamento do RE nº 574.706. A notar:

Com a EC nº 20/1998, que deu nova redação ao artigo 195, I, da Lei Maior, passou a ser possível a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social alternativamente sobre o faturamento ou a receita (alínea 'b'), conceito este mais largo, é verdade, mas nem por isso uma carta em branco nas mãos do legislador ou do exegeta. Trata-se de um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária. (...) Pois bem, o conceito constitucional de receita, acolhido pelo artigo 195, I, 'b', da CF, não se confunde com o conceito contábil. Isso, aliás, está claramente expresso nas Leis nº 10.637/2002 (artigo 1º) e nº 10.833/2003 (artigo 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas sobre o total das receitas, 'independentemente de sua denominação ou classificação contábil'. Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário³⁶

Trata-se de uma situação notável, que, com efeito, utiliza de um mesmo instituto jurídico, com significado distinto para situações análogas.

Francisco Ribeiro Coutinho, no artigo "A surpreendente constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB"³⁷, destaca que a situação acima consiste na admissão que o STF faz quanto à aplicação de dois conceitos distintos para a definição de receita bruta, prevista no artigo 195, inciso I, alínea b da Constituição Federal. O autor considera os pronunciamentos nos três Recursos Extraordinários para sintetizar a situação da seguinte forma:

³⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-icms-nao-integra-base-calculo.pdf>. Acesso: 17 jun. 2021.

³⁶ *Ibidem*

³⁷ COUTINHO, F. R. **A surpreendente constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB**. JOTA, 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-surpreendente-constitucionalidade-da-inclusao-do-icms-na-base-de-calculo-da-cprb-19032021>. Acesso em: 22 jun. 2021.

“(i) o ICMS não compõe a receita bruta (nem o faturamento) para fins de apuração do PIS e da Cofins e (ii) o ICMS compõe a receita bruta para fins de apuração da CPRB.”³⁸.

De fato, o voto da Ministra Carmen, no RE nº 574.706, como já demonstrado, sedimentou a posição de que o ICMS “não constitui receita do contribuinte”³⁹, uma vez que “ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido”⁴⁰ e, portanto, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.

Inclusive, o próprio Superior Tribunal de Justiça, no enfrentamento do REsp nº 1.629.001/SC, em voto da Ministra reproduziu a tese 69, prevalente no RE nº 574.706, de que o ICMS não representaria receita de titularidade do contribuinte, não podendo ser incluído na base de cálculo da CPRB⁴¹. Haja vista:

Cumpra recordar, dada a estreita semelhança axiológica com o presente caso, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar, em regime de repercussão geral, o REsp nº 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. Entendeu o Plenário da Corte, por maioria, que o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos, conforme acórdão assim ementado: (...) Note-se que, pela lógica do raciocínio abraçada no precedente vinculante, a inclusão do ICMS na base de cálculo de contribuição instituída no contexto de incentivo fiscal, não teria, com ainda mais razão, o condão de integrar a base de cálculo de outro tributo, como quer a União em relação à CPRB, porque, uma vez mais, não representa receita do contribuinte⁴²

Portanto, considerar, concomitantemente, que em uma situação a receita bruta seria de titularidade do contribuinte, como ocorreu na tese fixada no RE nº 1.187.264 e de titularidade de terceiros, conforme assentado no RE nº 574.706, pode ocasionar em deletério posterior um contexto de insegurança jurídica.

Cardoso e Melo (2021) são partidários dessa posição, citando que a inclusão do ICMS na base de Cálculo da CPRB, tal como fomentada no RE nº 1.187.264, além de gerar

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-icms-nao-integra-base-calculo.pdf>. Acesso: 17 jun. 2021.

⁴⁰ *Ibidem*.

⁴¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial (REsp) 1.629.001 - SC (2016/0255700-3)**. Relatora: Ministra Regina Helena Costa, Santa Catarina, 2016. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1808905&num_registro=201602557003&data=20190426&formato=PDF. Acesso: 22 jun. 2021.

⁴² *Ibidem*.

insegurança jurídica, poderá desencadear desdobramentos de natureza econômica. Os autores observam:

A ausência de um racional sólido que justifique a diferença do entendimento da corte sobre o mesmo instituto, a receita bruta, traz enorme perplexidade e insegurança jurídica para todos aqueles que operam com o Direito Tributário. Apesar de lugar comum, não é despropositado reiterar que a instabilidade e a incoerência na aplicação do direito obstruem o livre exercício da atividade econômica, causam insegurança aos investidores, e contribuindo para a da crise econômica porque passa o país.⁴³

Conclusão

Com a devida vênia ao entendimento exarado no RE 1.187.264, o presente trabalho se posiciona favoravelmente aos fundamentos jurídicos apresentados no RE nº 574.706. Uma vez que tal adesão à tese de que é inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, se respalda, em primeiro lugar, no entendimento de que se faz necessário dar legitimidade ao conceito constitucional de faturamento estabelecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal nos seus precedentes.

Tendo em vista que a discussão sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB apresenta contornos muito similares ao da exclusão do imposto do cálculo do PIS e da COFINS, a decisão proferida no RE 1.187.264 denota que o Supremo, a depender da circunstância, se permite adotar um posicionamento divergente da jurisprudência consolidada no próprio Tribunal. Essa postura, além de propiciar um ambiente de insegurança jurídica, viola o sistema de precedentes prestigiado pelo Código de Processo Civil nos artigos 926 e 927⁴⁴.

Contudo, a imprevisibilidade não é apenas nociva para a uniformização da jurisprudência, mas, também, pode ser um desincentivo econômico para as empresas contribuintes que serão as principais prejudicadas pela tese consolidada no RE 1.187.264.

Além disso, parece ser mais razoável a compreensão de que o contribuinte não fatura o ICMS, considerando que o destinatário final da verba referente ao imposto é a Fazenda Pública.

Como já elucidado no presente trabalho, a quantia referente ao ICMS se configuraria como mero ingresso no caixa do contribuinte, tendo em vista que não se adere ao patrimônio de maneira definitiva.

⁴³ CARDOSO, A.M; MELO, A.A. **A incoerência jurídica na manutenção do ICMS no cálculo da CPRB.** Consultório Jurídico, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-16/opiniao-incoerencia-manutencao-icms-calculo-cprb>. Acesso em 22 jun. 2021.

⁴⁴ BRASIL. Código de Processo Civil, **Lei 13.105 de 16 de março de 2015.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 30 jul. 2019.

Desse modo, considerando que a incorporação do imposto ao patrimônio do pagador do tributo ocorre de maneira transitória, não importando em acréscimo patrimonial permanente não se revela plausível que o contribuinte calcule as suas exações tendo por referencial receitas que não lhe dizem respeito.

Outro aspecto que fragiliza a tese adotada no RE 1.187.264 é a ausência de uma fundamentação mais aprofundada a respeito de por qual razão a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta se enquadraria no conceito de benefício fiscal. De fato, só há presunção de tal entendimento, mas não a justificativa fundamentada em diploma normativo ou jurisprudência. Na realidade, a previsão original da CPRB, prevista no §13 do artigo 195 da Constituição Federal, não caracteriza a contribuição como benefício fiscal, fato que não é contestado pelos Ministros Alexandre de Moraes Dias Toffoli, em seus votos.

Assim sendo, com a devida vênia, não se vislumbra que o entendimento de que a inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS, consolidado no RE 1.187.264, esteja em congruência com a jurisprudência do STF e a Constituição Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARBOSA, A.C; COSTA, A.O.C. **Suprema contradição: receita bruta, ICMS e a ‘atitude mental jurídica’**. Jota, 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/suprema-contradicao-receita-bruta-icms-e-a-atitude-mental-juridica-18042021>>. Acesso em 22 jun. 2021.

BRASIL. Código de Processo Civil, **Lei 13.105 de 16 de março de 2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 30 jul. 2019.

_____. Código Tributário Nacional. **Artigo 110 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10576580/artigo-110-da-lei-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966>>. Acesso em 17 jun. 2021.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. Brasília, DF 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 17 jun. 2021.

_____. **Decreto-Lei nº. 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Adapta a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976). Brasília, DF, 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 22 jun. 2021.

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Brasília, DF, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm>. Acesso em: 17 jun. 2021.

_____. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 17 jun. 2021.

_____. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Brasília, DF, 13 mai. 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm>. Acesso em: 17 jun. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial (REsp) 1.144.469/PR 2009/0112414-2**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Jusbrasil. Brasília, DF, 10 ago. 2016. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1025789&num_registro=200901124142&data=20161202&peticao_numero=-1&formato=PDF>. Acesso em 17 jun 2021.

_____, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 1.187.264 SÃO PAULO**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755911571>>. Acesso em: 20 jun. 2021.

_____, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial (REsp) 1.629.001 - SC (2016/0255700-3)**. Relatora: Ministra Regina Helena Costa, Santa Catarina, 2016. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1808905&num_registro=201602557003&data=20190426&formato=PDF>. Acesso: 22 jun. 2021.

_____, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/acordao-icms-nao-integra-base-calculo.pdf>>. Acesso: 17 jun. 2021.

CALCINI, F. P. **Quais receitas são tributadas pelo Funrural na pessoa jurídica?** CONJUR, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jun-02/direito-agronegocio-quais-receitas-sao-tributadas-funrural-pessoa-juridica>>. Acesso em: 20 jun. 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 666-667.

CARDOSO, A.M; MELO, A.A. **A incoerência jurídica na manutenção do ICMS no cálculo da CPRB**. Consultório Jurídico, 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-abr-16/opinio-icoerencia-manutencao-icms-calculo-cprb>>. Acesso em 22 jun. 2021.

COUTINHO, F. R. **A surpreendente constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB**. JOTA, 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opinio-e-analise/artigos/a-surpreendente-constitucionalidade-da-inclusao-do-icms-na-base-de-calculo-da-cprb-19032021>>. Acesso em: 22 jun. 2021.

ICMS não compõe base de cálculo da COFINS, decide STF. Migalhas Quentes, 2014. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/quentes/209087/icms-nao-compoe-base-de-calculo-da-cofins--decide-stf>>. Acesso em: 17 jun. 2021.

STF valida ICMS na Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta. Migalhas Quentes, 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/341014/stf-valida-icms-na-contribuicao-previdenciaria-sobre-a-receita-bruta>. Acesso em: 18 jun. 2021.

ABSTRACT

This work aims to analyze the legal grounds set out in the decision of the Extraordinary Appeal (RE) 574,706/PR (Item 69), which guided the Federal Supreme Court to establish the understanding that the Tax on Transactions related to the Circulation of Goods and on Interstate, Intermunicipal and Communication Services (ICMS) does not include the calculation basis of

the Contribution to the Social Integration Program (PIS) and the Contribution to Social Security Financing (COFINS). So then, the legal argument set out in RE 1.187.264 / SP (item 1.048) will be examined in order to understand the reasons why the Constitutional Court includes the ICMS in the calculation basis of the Social Security Contribution on the Gross Income (CPRB), considering that the calculation basis for both PIS and COFINS and CPRB is the same: the taxpayer's gross income. Furthermore, the efforts will focus on explaining the justifications that support the winning votes of RE 1,187,264, which base the non-application of the thesis established during the RE 574,706. Finally, it aims to elucidate a deductive hypothesis that the understanding given in RE 574,706 was surpassed in RE 1,187,264 / SP. The methodology used is a bibliographic research, based on the review of jurisprudence and bibliography that supports the discussion.

Key Words: Tax Law. ICMS. PIS. COFINS. CPRB. Calculation basis. Constitutional Billing Concept. Gross Income. RE 574.706. RE 1.187.264.