

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.896.678 - RS (2020/0246143-5)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : DELTASUL UTILIDADES LTDA
ADVOGADOS : RENAN JULIANO DA SILVEIRA GODOY - RS068928A
GUILHERME MOISES WAGNER - RS093517A
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766
ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR - DF042873
RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SUBSTITUÍDO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

1. O Supremo Tribunal Federal decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS (RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, DJe 02/10/2017), firmando a seguinte tese da repercussão geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS" (Tema 69).

2. No tocante ao ICMS-ST, contudo, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu a ausência de repercussão geral: "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" (Tema 1.098).

3. O regime de substituição tributária – que concentra, em regra, em um único contribuinte o dever de pagar pela integralidade do tributo devido pelos demais integrantes da cadeia produtiva – constitui mecanismo especial de arrecadação destinado a conferir, sobretudo, maior eficiência ao procedimento de fiscalização, não configurando incentivo ou benefício fiscal, tampouco implicando aumento ou diminuição da carga tributária.

4. O substituído é quem pratica o fato gerador do ICMS-ST, ao transmitir a titularidade da mercadoria, de forma onerosa, sendo que, por

uma questão de praticidade contida na norma jurídica, a obrigação tributária recai sobre o substituto, que, na qualidade de responsável, antecipa o pagamento do tributo, adotando técnicas previamente estabelecidas na lei para presumir a base de cálculo.

5. Os contribuintes (substituídos ou não) ocupam posições jurídicas idênticas quanto à submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a distinção entre eles encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento, de modo que é incabível qualquer entendimento que contemple majoração de carga tributária ao substituído tributário tão somente em razão dessa peculiaridade na forma de operacionalizar a cobrança do tributo.

6. A interpretação do disposto nos arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, realizada especialmente à luz dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência e da tese fixada em repercussão geral (Tema 69 do STF), conduz ao entendimento de que devem ser excluídos os valores correspondentes ao ICMS-ST destacado da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo substituído no regime de substituição progressiva.

7. Diante da circunstância de que a submissão ao regime de substituição depende de lei estadual, a indevida distinção entre ICMS regular e ICMS-ST na composição da base de cálculo das contribuições em tela concederia aos Estados e ao Distrito Federal a possibilidade de invadir a competência tributária da União, comprometendo o pacto federativo, ao tempo que representaria espécie de isenção heterônoma.

8. Para os fins previstos no art. 1.036 do CPC/2015, fixa-se a seguinte tese: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva."

9. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa extensão, dar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica, no tema 1125: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva." Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães (voto-vista) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Sérgio Kukina.

Brasília, 13 de dezembro de 2023

Superior Tribunal de Justiça

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1896678 - RS (2020/0246143-5)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : DELTASUL UTILIDADES LTDA
ADVOGADOS : RENAN JULIANO DA SILVEIRA GODOY - RS068928A
GUILHERME MOISES WAGNER - RS093517A
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO -
"AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766
ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR -
DF042873
RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SUBSTITUÍDO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

1. O Supremo Tribunal Federal decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS (RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, DJe 02/10/2017), firmando a seguinte tese da repercussão geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS" (Tema 69).

2. No tocante ao ICMS-ST, contudo, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu a ausência de repercussão geral: "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” (Tema 1.098).

3. O regime de substituição tributária – que concentra, em regra, em um único contribuinte o dever de pagar pela integralidade do tributo devido pelos demais integrantes da cadeia produtiva – constitui mecanismo especial de arrecadação destinado a conferir, sobretudo, maior eficiência ao procedimento de fiscalização, não configurando incentivo ou benefício fiscal, tampouco implicando aumento ou diminuição da carga tributária.

4. O substituído é quem pratica o fato gerador do ICMS-ST, ao transmitir a titularidade da mercadoria, de forma onerosa, sendo que, por uma questão de praticidade contida na norma jurídica, a obrigação tributária recai sobre o substituto, que, na qualidade de responsável, antecipa o pagamento do tributo, adotando técnicas previamente estabelecidas na lei para presumir a base de cálculo.

5. Os contribuintes (substituídos ou não) ocupam posições jurídicas idênticas quanto à submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a distinção entre eles encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento, de modo que é incabível qualquer entendimento que contemple majoração de carga tributária ao substituído tributário tão somente em razão dessa peculiaridade na forma de operacionalizar a cobrança do tributo.

6. A interpretação do disposto nos arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, realizada especialmente à luz dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência e da tese fixada em repercussão geral (Tema 69 do STF), conduz ao entendimento de que devem ser excluídos os valores correspondentes ao ICMS-ST destacado da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo substituído no regime de substituição progressiva.

7. Diante da circunstância de que a submissão ao regime de substituição depende de lei estadual, a indevida distinção entre ICMS regular e ICMS-ST na composição da base de cálculo das contribuições em tela concederia aos Estados e ao Distrito Federal a possibilidade de invadir a competência tributária da União, comprometendo o pacto federativo, ao tempo que representaria espécie de isenção heterônoma.

8. Para os fins previstos no art. 1.036 do CPC/2015, fixa-se a seguinte tese: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva.”

9. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, provido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela DELTASUL UTILIDADES LTDA., com fulcro na alínea “a” do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado (e-STJ fl. 174):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXCLUSÃO DO ICMS/ICMS-ST/PIS/COFINS DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nos termos do enunciado do Tema 69 - STF, o ICMS destacado nas notas fiscais não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.
2. No entanto, ao julgar o RE 574.706, o Supremo Tribunal Federal não considerou o regime de substituição progressiva do ICMS.
3. O contribuinte substituído tributário não tem o direito de excluir da base de cálculo do PIS/COFINS o montante correspondente ao ICMS- ST destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto.

Os embargos de declaração foram rejeitados (e-STJ fls. 197/199).

A parte recorrente aponta ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015, por entender que o Tribunal *a quo* não se manifestou de forma expressa sobre a alegada violação do princípio da não cumulatividade do PIS e da COFINS, não obstante tenha sido devidamente provocado nos embargos de declaração.

Sustenta contrariedade ao disposto no art. 1º, § 1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, ao argumento de que o ICMS-ST não se insere no conceito de receita bruta/faturamento, base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Aduz que, “efetivamente arca com o ônus econômico da imposição, porquanto desembolsa, por antecipação, o dinheiro destinado ao pagamento do imposto relativo às operações subsequentes” (e-STJ fl. 215).

Segue afirmando (e-STJ fl. 218):

Destarte, considerando a tese firmada pelo STF, no sentido de que o “ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”, deve ser destacado que, diante disso, a Recorrente não pode ser obrigada a continuar arcando com esses pagamentos indevidos, haja vista que, da mesma forma que o ICMS relativo ao débito próprio, o ICMS pago por substituição tributária não é receita do contribuinte, mas do próprio Estado Federativo.

Assim como o ICMS próprio, o ICMS-ST também não pode ser receita do Estado e, ao mesmo tempo, receita do contribuinte, sob pena de violação ao que foi decidido pelo STF no julgamento do RE 574.706/PR.

Após a apresentação de contrarrazões (e-STJ fls. 285/291), o Tribunal de origem admitiu o apelo nobre (e-STJ fls. 294/295), determinando a subida dos autos para esta Corte Superior.

O Ministério Público Federal manifestou-se pelo desprovimento do recurso especial (e-STJ fls. 336/340).

Diante do acórdão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a ausência de repercussão geral sobre o ICMS-ST na base de cálculo da Contribuição ao PIS e COFINS, assentando se tratar de tema de índole infraconstitucional, e da multiplicidade de recursos especiais tratando da questão, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sessão de julgamento de 07/12/2021, afetou o presente processo ao rito dos recursos repetitivos em acórdão assim ementado (e-STJ fl. 344):

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. EXCLUSÃO. (IM)POSSIBILIDADE.

1. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça refere-se à possibilidade de o contribuinte substituído, no regime de substituição tributária progressiva do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS-ST), excluir da base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) a parcela correspondente ao tributo estadual recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituído.
2. Tese controvertida: Possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído.
3. Afetação do recurso especial como representativo da controvérsia repetitiva para que seja julgado na Primeira Seção. ((DJe de 17/12/2022).

O Ministério Público Federal manifestou-se pelo desprovimento do recurso especial, nos termos da seguinte ementa (e-STJ fl. 363):

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXCLUSÃO DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO.

1. O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça orientada no sentido de que “a exclusão do valor do ICMS incidente no regime de substituição tributária, da base de cálculo da Cofins, é prevista somente para o contribuinte substituído do referido imposto (art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98)” (REsp 601.741-CE).
2. Parecer no sentido do desprovimento do recurso especial.

A CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS REVENDAS AMBEV E DAS EMPRESAS DE LOGÍSTICA DA DISTRIBUIÇÃO – CONFENAR requereu a desistência de sua inclusão como *amicus curiae*, tendo sido o pedido homologado.

É o relatório.

VOTO

De início, cabe registrar que a questão submetida ao presente recurso especial representativo de controvérsia se refere, nos termos da afetação, à

possibilidade de o contribuinte substituído, no regime de substituição tributária progressiva do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS-ST), excluir da base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) a parcela correspondente ao tributo estadual recolhido antecipadamente pelo substituto.

Em regra, nesses casos, o contribuinte substituído propõe ação na qual alega que o ICMS-ST recolhido pelo substituto tributário, não obstante seja destinado ao cofre público estadual, incorpora-se ao custo de aquisição dos bens que serão revendidos ao consumidor final e compõe indevidamente seu faturamento/receita bruta, base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

O Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 574.706/PR (Rel. Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 02/10/2017), ao julgar o Tema 69 da repercussão geral, definiu a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.”

Contudo, em relação ao ICMS-ST, o Tribunal Pleno da Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, em sessão de julgamento de 14/08/2020, reconheceu a ausência de repercussão geral sobre o tema, firmando a seguinte tese: “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” (Tema 1.098).

Diante desse entendimento do Supremo Tribunal Federal e diante da multiplicidade de recursos especiais tratando do tema, a Primeira Seção, conforme relatado, decidiu submeter o presente recurso especial e o REsp 1.958.265/SP ao regime dos recursos especiais repetitivos.

Pois bem.

Inicialmente, "incide ao caso o óbice da Súmula 284/STF, uma vez que a parte recorrente aponta violação do art. 1.022 do CPC/2015, sem especificar, todavia, quais incisos teriam sido contrariados, a despeito da indicação de omissão, contradição, obscuridade ou erro material" (AgInt no AREsp n. 1.766.826/RS, rel. Min. Manoel Erhardt – desembargador convocado do TRF da 5ª Região, Primeira Turma,

julgado em 26/04/2021, DJe de 30/04/2021). No mesmo sentido: AgInt no AREsp n. 2.017.243/CE, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 30/05/2022, DJe de 02/06/2022.

Com efeito, *in casu*, a recorrente alegou ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015, mas deixou de especificar em qual inciso se enquadraria o vício de natureza processual eventualmente cometido pelo acórdão recorrido, traduzindo deficiência de fundamentação, a atrair, por analogia, o óbice da Súmula 284 do STF, à luz da orientação que vem se formando sobre o tema, acima indicada.

Para melhor exame da controvérsia, impõe-se, de início, apontar breves considerações sobre as normas jurídicas que recaem sobre a Contribuição ao PIS e a COFINS, de modo a estabelecer as bases do debate que se forma sobre o tema.

Dispõe a Constituição Federal:

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:

[...]

b) receita ou faturamento (acrescentado pela EC n. 20/1998)

As Leis Complementares n. 7/1970 e 8/1970 criaram, respectivamente, as Contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), ambas incidentes sobre o faturamento e recepcionadas pela Constituição Federal de 1988.

A partir de 01/01/1976, conforme o disposto no art. 1º da Lei Complementar n. 26/1975, foram unificados, sob a denominação de PIS-Pasep, os fundos constituídos com os recursos dos mencionados programas.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por sua vez, foi criada pela Lei Complementar n. 10/1991 e, segundo o seu art. 1º, destina-se às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social, substituindo o antigo Finsocial.

Ao serem instituídas, as referidas contribuições observavam exclusivamente o regime cumulativo, modalidade em que incide a exação em cada elo da cadeia de produção e comercialização de bens ou prestação de serviços, sem que seja permitido crédito proveniente da sua aquisição, assim permanecendo inclusive nos

moldes da Lei n. 9.718/1998, que estabeleceu unificação da legislação quanto à Contribuição ao PIS e à COFINS, a partir de 01/02/1999.

Com a finalidade de combater o denominado "efeito cascata", decorrente desse modo de apuração cumulativa, que se tem como extremamente pernicioso para a atividade produtiva, sobreveio a Emenda Constitucional n. 42/2003, que autorizou, na forma da lei, a observância do princípio da não cumulatividade também para as contribuições sociais, conforme redação conferida ao § 12º do art. 195 da Constituição Federal.

No plano infraconstitucional, foram editadas a MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, e a MP n. 135/2003, convertida na Lei n. 10.833/2003, que disciplinam o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS e para a COFINS, respectivamente.

Ressalte-se que não houve revogação integral do regime cumulativo, que permanece relativamente às instituições financeiras e equiparadas, às sociedades empresárias tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, às optantes pelo regime de tributação denominado "SIMPLES", às entidades imunes de impostos e às sociedades cooperativas, nos termos dos arts. 3º da Lei n. 9.718/1998, 8º da Lei n. 10.637/2002 e 10 da Lei n. 10.833/2003.

A presente hipótese demanda o exame, em especial, do disposto nos arts. 1º, §§ 1º e 2º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1997, que versam sobre a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Transcreve-se o teor dos dispositivos:

Lei n. 10.637/2002:

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.

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o 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 dezembro de 1976.

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

Lei n. 10.833/2003:

Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a

receita bruta de que trata o 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.

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

Decreto-Lei n. 1.598/1977, com a redação da Lei n. 12.973/2014:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II – o preço da prestação de serviços em geral;

III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I – devoluções e vendas canceladas;

II – descontos concedidos incondicionalmente;

III – tributos sobre ela incidentes; e

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.

[...]

§ 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.

Conforme exposto, a base de cálculo dessas contribuições, em harmonia com o texto constitucional, é o valor correspondente ao faturamento ou receita mensal, assim entendidos como "o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil", conforme art. 1º, *caput*, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

O regime não cumulativo contempla a possibilidade de desconto de créditos calculados em relação a determinados custos, despesas e encargos da empresa sobre o valor da contribuição apurada, na forma dos arts. 2º e 3º de ambos os diplomas legais. Essa circunstância ensejou inclusive a elevação da alíquota da Contribuição ao PIS (de 0,65% para 1,65%) e da COFINS (de 3,00% para 7,60%). Os submetidos ao regime cumulativo continuaram sujeitos às alíquotas inferiores.

A sistemática de crédito e débito justifica a diferenciação de alíquota. No regime não cumulativo, podendo o contribuinte descontar do valor devido aquilo que foi pago na etapa anterior, dilui-se o impacto financeiro da alíquota majorada, buscando-se contemplar uma espécie de neutralidade fiscal, uma paridade, relativamente aos que se encontram submetidos ao regime cumulativo, ao tempo que se garantiu, no mínimo, a manutenção dos níveis de arrecadação.

No tocante ao método de apuração da Contribuição ao PIS e da

COFINS sob o regime não cumulativo, ressalte-se a ausência de identidade normativa entre tais tributos e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) e o Imposto de Produtos Industrializados (IPI), por exemplo.

O cálculo do valor devido a título das contribuições em debate não se apoia nos valores dos tributos destacados em notas fiscais das operações anteriores (método do crédito do tributo), tal como se verifica nos impostos em referência.

Sobre essa distinção, a lição de Ricardo Mariz de Oliveira (Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da Cofins e da contribuição ao PIS. *In: FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). PIS-Cofins: Questões Atuais e Polêmicas.* São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 35):

Tudo isso é diferente quanto às contribuições sobre receitas, a propósito das quais a Constituição nada exige e tudo transfere para a lei comum, e cujas leis apenas permitem determinadas deduções de valores das mesmas. Mesmo a inexistência de previsão legal relativa a estornos de valores deduzidos, que subsistiu nas Leis nº 10.637 e 10.833 até que a Lei nº 10.865 a previu em determinadas situações específicas, demonstra a diferença entre os sistemas dessas contribuições e os do IPI e do ICMS.

A Exposição de Motivos da MP n. 135/2003 (que instituiu a não cumulatividade para a COFINS) explicitou que seria adotado o método indireto subtrativo, nos seguintes termos:

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

As características do método subtrativo base sobre base na modalidade indireta – veiculado expressamente nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 – mostram-se bem delineadas por Christiano Mendes Wolney Valente (*PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos: conceito de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.* Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2017, p. 29/30):

Para essas contribuições, prevê a legislação nacional nos arts. 1º da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (BRASIL, 2012) que o fato gerador e a base de cálculo são o “faturamento mensal”, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Sobre essa base de cálculo incide uma alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins e de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para o PIS/Pasep, chegando-se ao valor do tributo devido, do qual serão descontados créditos calculados sobre as despesas e custos que os arts. 3º da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 elencam como dedutíveis, após a aplicação das mesmas alíquotas [...]. Ou seja, o encontro da base tributável com a base creditável é intermediado pela incidência de alíquotas (forma indireta). Nesse caso, pelo o fato de as alíquotas incidentes sobre a base de cálculo e sobre a base creditável serem idênticas, o efeito é o mesmo que se o tributo fosse apurado pelo

método subtrativo base sobre base direto.

Desse modo, de forma diversa do que ocorre no ICMS e no IPI, o desenho normativo da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS consiste em autorizar que o contribuinte desconte, por mês, créditos relativamente a determinados custos e despesas, o que significa, na prática, poder deduzir do valor apurado (alíquota x faturamento) determinado valor referente às aquisições (alíquota x aquisições).

Portanto, de acordo com essa metodologia, utilizada para os contribuintes submetidos exclusivamente ao regime não cumulativo, o valor dos tributos é obtido mensalmente, em resumo, por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas e a incidente nas compras.

Já o ICMS, de competência constitucional dos Estados e do Distrito Federal, é tributo que incide, em regra, sobre a comercialização onerosa de mercadorias.

A forma de tributação contempla aplicação de alíquota sobre a base de cálculo, consistente no valor total de cada operação (e não mensalmente, conforme a Contribuição ao PIS e a COFINS) e engloba, há longa data, o próprio ICMS, no que é denominado "cálculo por dentro", segundo o qual o imposto também integra sua própria base de cálculo, nos termos do art. 2º, IV, § 7º, do Decreto-Lei n. 406/1968 e, atualmente, do art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar n. 87/1996. Dessa forma, o valor do ICMS destacado encontra-se embutido no preço do produto, de modo que a alíquota efetiva é sempre superior à alíquota nominal.

Essa modalidade de cálculo do tributo foi declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos da seguinte ementa:

Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido.
(RE 212.209/RS, Rel. p/ acórdão Ministro NELSON JOBIM, TRIBUNAL PLENO, julgado em 23/09/1999, DJ 14/02/2003).

Ademais, com a evidente finalidade de pôr termo ao debate, a Emenda Constitucional n. 33/2001 acrescentou a alínea "i" ao inciso XII do art. 155, § 2º, da Constituição Federal, para atribuir *status* constitucional à mencionada sistemática de cálculo, inclusive nas operações de importação, ao assentar que cabe à lei complementar "fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço".

Nas operações que envolvem distintas unidades da federação, o

ICMS é calculado mediante aplicação de alíquotas interna e interestadual. Outrossim, em regra, a incidência do tributo se dá ao longo da cadeia produtiva, cada vez que se verifica o fato imponible, consistente na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

O tributo também é não cumulativo, de modo que deve ser compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, nos termos do art. 153, § 3º, II, da Lei Fundamental. A saída do estabelecimento do contribuinte constitui seu elemento temporal.

Sobre a base de cálculo, colhe-se a doutrina de Roque Antonio Carrazza (ICMS. 18 ed. São Paulo: Malheiros. 2020, p. 316):

[...] base de cálculo do ICMS deve ser necessariamente uma medida ou da operação mercantil, ou da prestação do serviço de transporte intermunicipal, ou, ainda, da prestação do serviço de comunicação
Estamos notando, pois, que a base de cálculo possível do ICMS nas operações mercantil é o "valor de que decorrer a saída da mercadoria"; e nas prestações de serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação, o "preço do serviço prestado" – conforme, aliás, consta da legislação ordinária de todos os Estados-membros e do Distrito Federal (v.g., do art. 24 da Lei paulista 6.374/1989).

A Constituição Federal atribuiu ao legislador complementar a competência para uniformizar a disciplina do sistema tributário nacional, nos termos do seu art. 146, alínea "a", III, e estabelece, especificamente em relação ao ICMS, em conformidade com o art. 155, § 2º, XII, caber ao mencionado veículo normativo: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços, etc.

Em cumprimento ao texto constitucional, foi promulgada a Lei Complementar n. 87/1996, denominada "Lei Kandir", que estabelece parâmetros a serem observados para os legisladores estaduais. Em seu art. 6º, *caput*, com a redação dada pela Lei n. 114/2002, prevê que "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".

Além de delinear os elementos indispensáveis de incidência do ICMS, tratou das limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como assumiu o papel de dirimir conflitos de competência entre os entes políticos.

Trata-se de diploma legal que exerce papel estruturante,

considerando que disciplina imposto estadual, mas detém perfil nacional, visto que seu campo de incidência compreende operações e prestações que envolvem sujeitos localizados em unidades federativas distintas.

Sobre o tema, esclarece Hugo Funaro (Antecipação do ICMS na entrada de mercadorias no território do Estado – invasão de competência reservada à lei complementar – necessidade de assegurar a restituição imediata e preferencial do indébito – impossibilidade de delegação da disciplina normativa do executivo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. dialética, v. 166, jul. 2009, p. 117):

Significa dizer que o ICMS é tributo de competência estadual, porém, de caráter nacional, na medida em que o seu campo de incidência compreende operações e prestações envolvendo sujeitos localizados em qualquer parte do território nacional. Essa peculiaridade supõe a edição de regras uniformes, contidas em lei complementar, para viabilizar a correta arrecadação e repartição do imposto e, dessa maneira, proporcionar segurança jurídica aos contribuintes e evitar conflitos entre os titulares da competência tributária.

Assim, diante do caráter estruturante conferido à lei complementar, encarregada, por força do texto constitucional, de estabelecer normas gerais relativamente ao ICMS, impõe-se interpretação que contemple o caráter de uniformidade nacional, não obstante seja tributo de competência estadual.

Os contribuintes, há longa data, questionam judicialmente a inclusão dos valores devidos a título de ICMS nas contribuições em referência.

O Superior Tribunal de Justiça formou jurisprudência em desfavor dos contribuintes, sintetizada na Súmula 67, de 15/12/1992 ("A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS"), e na Súmula 94, de 22/02/1997 ("A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL"). Ressalte-se que esses enunciados foram cancelados pela Primeira Seção do STJ em março de 2019, diante do julgamento do Tema 69 da repercussão geral.

O extinto Tribunal Federal de Recursos já ostentava igual posicionamento, consolidado na sua Súmula 258: "Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM."

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, sob o regime da repercussão geral, ao julgar o RE 574.706/PR, firmou o entendimento de que a grandeza representada pelo conceito de faturamento ou receita, de que cuida o art. 195, I, "b", da Constituição Federal, que representa a base impositiva da Contribuição ao PIS e da COFINS, não é composta pelo ICMS.

Eis ementa do acórdão:

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

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

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

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

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

(RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 15/03/2017, DJE 02/10/2017).

Os embargos de declaração opostos pela FAZENDA NACIONAL foram parcialmente acolhidos para "modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 – data em que julgado este recurso extraordinário n. 574.706 e fixada a tese com repercussão geral 'O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS'-.", ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento de mérito". Foram rejeitados "quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto referente ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-Cofins, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado".

Transcreve-se a ementa do acórdão:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E *ERGA OMNES*. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” – ,

RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

(EDcl no REsp 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 13/05/2021, DJe 12/08/2021).

Nesse contexto, a Suprema Corte decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS, considerado aquele destacado na nota fiscal, pois os valores correspondentes a tal tributo não se incorporaram ao patrimônio dos contribuintes. Foi firmada a seguinte tese da repercussão geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS" (Tema 69).

Ao julgar os embargos de declaração, a Suprema Corte, conforme excerto do voto condutor, proferido pela eminente Ministra Cármen Lúcia, reafirmou que "a definição de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições". Asseverou que "a posição majoritária que prevaleceu no julgado embargado foi no sentido de que, ao estabelecer a definição constitucional de faturamento – dele excluindo os valores relativos ao ICMS para fins de fixação da base de cálculo das contribuições –, este não poderia ser ampliado ou deformado pela legislação infraconstitucional".

Seguiu afirmando a eminente Ministra que, como o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido, não constitui receita do contribuinte, pois, "ainda que contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições". Ademais, esclareceu, de forma didática, que deve ser excluída em cada etapa da cadeia produtiva o montante destacado na nota fiscal, ainda que o contribuinte tenha parcela a compensar, em razão do princípio da não cumulatividade:

15. No julgamento embargado, prevaleceu o entendimento segundo o qual, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, o regime da não cumulatividade impõe se excluir todo ele da definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. Quer dizer, todo o valor destacado a título de ICMS deve ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS.

[...]

16. O valor integral do ICMS destacado na nota fiscal da operação não integra o patrimônio do contribuinte – e não apenas o que foi efetivamente recolhido

em cada operação isolada -, pois o mero ingresso contábil não corresponde ao faturamento, devendo por isso ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS. Dessa forma, tem-se no exemplo aproveitado e constante do item 7 do voto proferido: a) a base de cálculo do PIS/COFINS seria R\$ 90,00 em relação ao industriário, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 100,00, excluindo-se o valor de R\$ 10,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação; b) a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$ 135,00 quanto ao distribuidor, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 150,00, excluindo-se o valor de R\$ 15,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido na etapa anterior); c) a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$ 180,00 em relação ao comerciante, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 200,00, excluindo-se o valor de R\$ 20,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido nas etapas anteriores). Assim, no exemplo hipotético rememorado pela embargante, em que o ICMS destacado em nota, na cadeia produtiva seria de “10 destacados em nota pela indústria, 15 destacados em nota pela distribuidora e 20 destacados em nota pelo comércio”, chegar-se-ia à seguinte solução, na linha do que asseverado em contrarrazões: “o [comerciante] submeteu o valor de 200 ao PIS e à COFINS, quando deveria ter submetido 180, o distribuidor submeteu 150, quando deveria ter submetido 135 e o industrial submeteu 100, quando deveria ter submetido 90” .

No tocante ao ICMS-ST, contudo, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu a ausência de repercussão geral sobre o tema, firmando a seguinte tese: “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” (Tema 1.098).

Eis a ementa do acórdão:

Recurso extraordinário. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Substituição tributária progressiva. Destaque nas notas fiscais. Recolhimento antecipado pelo substituto. Base de cálculo. Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Matéria infraconstitucional. Ausência de repercussão geral. Recurso extraordinário a que se nega seguimento. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: 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. (RE 1.258.842/RS, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 14/08/2020, DJe 15/09/2020).

Na hipótese, o Tribunal Pleno, amparado em julgados da própria Suprema Corte, também considerou que o Tribunal regional teria resolvido a controvérsia à luz do Decreto-Lei n. 1.598/1977, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e das Leis Complementares 84/1996 e 87/1996, de modo que a superação desse entendimento, a fim

de acolher a pretensão recursal, demandaria o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional, apresentando-se indireta ou reflexa eventual ofensa ao texto constitucional, consoante atesta o seguinte excerto do voto condutor do julgado:

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.

Nesse cenário, constitui missão do Superior Tribunal de Justiça definir sobre a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, à luz tanto da legislação infraconstitucional quanto das diretrizes traçadas pelo Supremo Tribunal Federal quanto do julgamento do Tema 69 da repercussão geral.

A Emenda Constitucional n. 3/1993, ao acrescentar o § 7º ao art. 150 à Lei Fundamental, atribuiu *status* constitucional ao regime de substituição tributária progressiva, nos seguintes termos:

§ 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.

A leitura do dispositivo constitucional revela a possibilidade de lei disciplinar a imposição da obrigação tributária a terceiro que não praticou diretamente o fato gerador, mas com ele tem relação antecedente na cadeia produtiva. Dessa forma, o substituto é o responsável; e o substituído, o contribuinte do tributo.

Quanto à base de cálculo, dispõe a Lei Complementar n. 87/1996:

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.

Como se vê, nos termos do dispositivo citado, a base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária, será, em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo

contribuinte substituído.

Na forma do art. 8º, § 5º, da mesma lei, o imposto a ser pago por substituição tributária corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto. O valor da operação do contribuinte substituto somente é de interesse para calcular o montante da sua própria prestação, a fim de observar o princípio da não cumulatividade.

O mencionado diploma legal determina que, em se tratando de mercadoria cujo preço final a consumidor seja fixado por órgão público, o referido valor será tomado como base de cálculo do imposto (art. 8º, § 2º). Se existir preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importadora da mercadoria, a lei poderá, segundo seu art. 8º, § 3º, escolhê-lo como base imponible.

Nesse contexto, a legislação dos Estados e do Distrito Federal prevê, no referido mecanismo, o recolhimento do ICMS sobre margens de lucro previamente estimadas, determinadas pelas Fazendas Públicas em pautas fiscais (ou pautas de valores mínimos), observados os critérios apontados no arts. 8º, *caput* e inciso II e §§ 4º, 5º e 6º, da Lei Complementar n. 87/1996.

Em conformidade com o art. 9º, *caput*, do referido diploma legal, "a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados". Assim, as unidades federadas interessadas devem estabelecer prévio acordo para implantação desse regime.

Logo, o atual sistema permite que exista substituição tributária para determinado produto em certo Estado e, em outro, pode não haver tal previsão normativa, o que poderá gerar resultados diferentes para contribuintes que adquirem o mesmo produto de unidades federativas distintas.

Conforme bem leciona Luís Eduardo Schoueri, além de aspectos de praticidade tributária, a adoção do regime de substituição adveio com a finalidade de combater a sonegação fiscal e prestigiar a livre concorrência (Restrições à Atividade Econômica do Contribuinte na Substituição Tributária e Livre Concorrência. *In: Curso Avançado de Substituição Tributária: modalidades e direitos do contribuinte à luz da atual jurisprudência do STF*. FERREIRA NETO, Arthur M. e NICHELE, Rafael

(coords.) 3. ed. São Paulo: Malheiros, Porto Alegre 2020, p. 123), *in verbis*:

Tomando o caso da substituição tributária, vê-se que o mecanismo promove a concorrência, ao inibir a sonegação. É claro exemplo de norma tributária como instrumento de aperfeiçoamento da livre concorrência, sendo autorizado concluir que a busca da livre concorrência servirá de justificativa para a formulação da norma tributária.

Por isso, é correto afirmar que um dos motivos determinantes da criação do regime de substituição tributária foi justamente o de promover a livre concorrência. Tanto é verdade que antes do surgimento dessa sistemática alguns setores chegaram a clamar por sua introdução no sistema tributário brasileiro, haja vista que a sonegação estava tornando inviável a continuidade de determinadas atividades econômicas por aqueles que pagavam todos os tributos devidos.

No regime em análise, o contribuinte substituto paga o ICMS próprio e, na qualidade de responsável tributário, o de terceiro, correspondente ao ICMS-ST, na forma estabelecida nas leis estaduais de regência.

Como é cediço, a Suprema Corte, quando do julgamento do RE 593.849/MG, Tema 201 da repercussão geral, firmou a tese de que "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 foi inferior à presumida".

Eis a ementa do acórdão:

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".
2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.
3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.
4. O modo de raciocinar "tipificante" na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.
5. De acordo com o art. 150, §7º, *in fine*, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.
6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo

entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 593.849/MG, Rel. Ministro EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 05/04/2017).

A propósito, vejamos as seguintes razões de decidir contidas no voto condutor, da lavra do eminente relator, Ministro Edson Fachin, *in verbis*:

De plano, convém analisar com o devido vagar a afirmação de que garantir o direito à restituição ao contribuinte nas hipóteses em que a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto se realiza em valor inferior ou superior àquele presumido seria o mesmo que inviabilizar o próprio instituto da substituição tributária “para frente”, dado que, em última medida, representaria o retorno ao regime de apuração mensal do tributo.

Essa objeção foi feita com precisão pelo ilustre Ministro Moreira Alves, ao formar a maioria da ADI 1.851, manifestando-se da seguinte maneira:

“O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Sr. Presidente, esse sistema foi criado justamente para permitir que não houvesse sonegação, afastando-se a dificuldade, praticamente intransponível, de fiscalização nesses casos.

Por que o Poder Constituinte Derivado, que estabeleceu que o fato gerador seria presumido mas admitiu que a presunção cederia diante da realidade, na hipótese de o fato presumido não se realizar, e, nesse caso, determinou que houvesse a restituição da quantia paga, não foi além e não declarou também, se o valor recolhido com base na presunção, fosse, na realidade, maior ou menor, que deveria haver ou a complementação dele ou a restituição do pago a maior? Essa distinção se explica, a meu ver, porque, ou o sistema é assim, ou, se ele deixar de ser dessa maneira, o texto constitucional será inócuo, e isso em razão de que se essa questão fica a depender da fiscalização, não haveria explicação para fazer-se, a respeito, uma Emenda Constitucional, pela falta de finalidade de instituto dessa natureza.”

Demais disso, colhe-se da jurisprudência desta Corte que a razão precípua da constitucionalidade do art. 150, §7º, da Constituição Federal, é o princípio da praticidade, tendo em conta que esse dispositivo constitucional promove a comodidade, economicidade e eficiência na execução administrativa das leis tributárias.

[...]

Nesse sentido, o princípio da praticidade tributária encontra freio nos igualmente normativos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco, assim como na arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

[...]

Noutras palavras, na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, **a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção *juris et de jure*, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico.**

[...]

Conclui-se, então, que uma interpretação restritiva do §7º do artigo 150 da Carta Constitucional, **para fins de legitimar a não restituição do excesso, representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justiça entre Fisco e Contribuinte.** Em suma, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo.

[...]

Em síntese, parece-nos claro que da tensão produtiva entre justiça fiscal e

segurança jurídica exsurge uma interpretação constitucionalmente adequada do §7º da art. 150 do Constituição Federal no sentido de garantir o direito à restituição, conforme se depreende da cláusula de devolução do excesso.

Com inspiração no arguto parecer da Procuradoria-Geral da República, proponho a fixação da seguinte tese objetiva ao Tema 225 da sistemática da repercussão geral: **“De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição Federal, há o direito à restituição do imposto pago antecipadamente sempre que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente, o que se dá nas hipóteses em que o fato gerador definitivo se realiza de forma distinta daquela tributada na etapa inicial do ciclo produtivo”**. (Grifos acrescidos).

A leitura do excerto transcrito revela que o fundamento central adotado, em apertada síntese, é o de que o fato gerador e a base de cálculo presumidamente estabelecidos para facilitar a arrecadação do ICMS recolhido no regime de substituição tributária não podem, assim, prevalecer diante da operação comercial efetivamente realizada, sob pena de permitir a tributação sobre mera ficção jurídica, em clara ofensa aos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva e da vedação do enriquecimento ilícito, na hipótese, em favor do Estado.

Em outras palavras, normas jurídicas de substituição, que expressam o princípio da praticidade tributária, não podem, ainda, se sobrepor ao princípio da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Dessa forma, na prática, o STF prestigiou o entendimento de que não há diferenciação quanto aos efeitos dos regimes regular e de substituição tributária, corrigindo as distorções que essa última ficção jurídica poderia ocasionar. Ou seja, colhe-se das conclusões lançadas no Tema 201 que os contribuintes sujeitos ou não ao regime de substituição deverão recolher o tributo com base no efetivo preço de venda praticado.

Cabe registrar que sempre compreendi, em caráter geral, na linha da jurisprudência que se formou sobre o tema, mormente em observância ao texto constitucional e em conformidade com posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça e do próprio Supremo Tribunal Federal, que nosso sistema tributário contemplava a possibilidade de tributo compor a base de cálculo de outro tributo.

Basta ver o que dispõe o art. 155, § 2º, XI, ao prever que o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS "quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configura fato gerador dos dois impostos". Assim, a *contrario sensu*, é admissível a incidência do ICMS sobre o IPI quando a operação for realizada a consumidor final.

Do Superior Tribunal de Justiça, colhe-se o julgado proferido no regime dos recursos repetitivos, segundo o qual "é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, *a priori*, ao princípio da capacidade contributiva" (REsp 1.144.469/PR, relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 10/08/2016, DJe de 02/01/2016).

Na oportunidade, foi firmada a seguinte tese: "O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica" (Tema 313).

No âmbito da Suprema Corte, cito o seguinte julgado, que sob o regime da repercussão geral, reforçou o entendimento já consagrado, e aqui exposto, segundo o qual o ICMS compõe sua própria base de cálculo (RE 582.461/SP, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, DJe de 18/08/2011).

Contudo, conforme afirmado anteriormente, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 69 da repercussão geral, trilhou caminho diverso da orientação geral acima destacada, decidindo que o ICMS não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Desse modo, independentemente da posição deste relator, é com base nessa última orientação jurisprudencial do órgão jurisdicional de cúpula do Poder Judiciário que deve ser examinada a controvérsia deste feito. Isto é, o debate a ser realizado no bojo deste recurso representativo de controvérsia deve adotar como premissa as conclusões lançadas pelo STF quando do julgamento do Tema mencionado no parágrafo anterior.

Dito isso, registro que, embora o ICMS seja recolhido diretamente à Fazenda Pública estadual, não foi o repasse à pessoa jurídica de direito público que, em última análise, determinou a exclusão da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, mas a circunstância de que não se deve incluir aquilo que, por força de lei, e não por acordo ou convenção particular, não ingresse de forma efetiva na esfera patrimonial do contribuinte.

Basta ver que se determinou a exclusão dos valores destacados, na

medida da participação dos integrantes da cadeia produtiva, ou seja, de todos os contribuintes que atuaram na circulação da mercadoria. De fato, o montante em tela não pode ser oferecido à tributação das contribuições em exame.

Essa é a materialidade constitucional de faturamento, definida pelo Supremo Tribunal Federal. Não se trata de excluir algo que pertença à base de cálculo, mas de compreender que os valores relativos ao ICMS nem sequer constituem hipótese de incidência das exações. Qualquer interpretação em sentido contrário pode significar a desconsideração da definição estabelecida em precedente de observância obrigatória.

Registre-se que, há longa data, já se definiu que "incumbe ao Supremo definir o alcance dos vocábulos 'receita' e 'faturamento' contidos na Constituição Federal" (RE 592.616/RS, Rel. Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Tribunal Pleno, julgado em 09/10/2008, DJe 24/10/2008).

Após o julgamento do Tema 69, não se verifica, na Primeira Turma desta Corte Superior, a existência de acórdãos que tenham se debruçado sobre o mérito da controvérsia em foco, pois sempre se entendeu que se trata de debate de índole constitucional. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.926.462/RS, Rel. Ministra Regina Helena Costa, julgado em 16/08/2021, DJe 18/08/2021.

A Segunda Turma, por sua vez, principalmente após o reconhecimento de ausência de repercussão geral, vinha proferindo julgados no sentido de que o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS pelo substituído, por entender que aquele tributo jamais esteve formalmente incluído na aludida base de cálculo. Entende, em essência, que o ICMS-ST equivale a tributo direto, não sujeito ao princípio da não cumulatividade, pois não haveria tributação em cadeia, não havendo destaque nas notas emitidas pelo substituído, que seria mero contribuinte econômico do tributo. Compreende que tudo o que se recebe pela venda de mercadorias e/ou serviços é preço e, como tal, constitui receita ou faturamento próprio, não guardando relação com o ICM-ST recolhido pelo substituto.

Bem sintetiza essa compreensão a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-ST RELATIVO ÀS OPERAÇÕES EM QUE A IMPETRANTE FIGURA COMO SUBSTITUÍDA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO, PELA CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDA, DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. AGRAVO

INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015.

II. Na origem, trata-se de Mandado de Segurança, no qual se pleiteou a exclusão, tanto do ICMS destacado na nota fiscal, quanto do ICMS-ST relativo às operações em que a impetrante figura como substituída, da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, bem como a compensação dos valores recolhidos, a tal título. Na sentença o Juízo de 1º Grau concedeu, em parte, a segurança, para excluir o ICMS destacado na nota fiscal da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, assegurando o direito à compensação dos valores recolhidos, a tal título, com quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, observados a prescrição e o art. 170-A do CTN. Inconformadas, ambas as partes apelaram. No acórdão recorrido o Tribunal de origem negou provimento ao recurso da impetrante e deu parcial provimento ao recurso da Fazenda Nacional e à remessa necessária, tão somente para declarar a necessidade de observância das restrições constantes no art. 26-A da Lei 11.457/2007, incluído pela Lei 13.670/2018, quanto à compensação do indébito tributário reconhecido na sentença. O acórdão recorrido assentou que não se exclui da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS o ICMS-ST relativo às operações em que a impetrante figura como substituída. Opostos Embargos de Declaração, em 2º Grau, foram eles rejeitados. No Recurso Especial, sob alegação de divergência jurisprudencial e contrariedade aos arts. 110 do CTN, 3º da Lei 9.718/98 e 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a impetrante sustentou ter direito líquido e certo à exclusão dos valores de ICMS-ST, referentes às operações em que ela figura como substituída tributária, da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

III. Na forma da jurisprudência do STJ, "o ICMS-ST é recolhido pelo substituto tributário (responsabilidade tributária por substituição) e não pelo substituído, assumindo a feição de tributação direta (e não indireta como o ICMS regular), não havendo que se falar em não-cumulatividade, já que não há tributação em cadeia. Desse modo, não está destacado nas notas fiscais de saída do substituído, donde se conclui que este (substituído) é mero contribuinte econômico do tributo em questão. Nessa condição, o substituto pode optar por absorver o impacto econômico da exação sem repassá-lo ao substituído. Tal significa que tudo aquilo que o substituído recebe pela venda de suas mercadorias e/ou serviços a terceiros é preço e, como tal, constitui receita bruta/faturamento seu, não guardando qualquer relação com o ICMS-ST já recolhido pelo substituto. Não há formalmente qualquer parcela recebida pelo substituído a título de ICMS a ser repassada ao Estado, já que os valores já o foram repassados previamente pelo substituto, havendo apenas a repercussão econômica desse repasse (que pode ou não existir) e que não legitima o pleito (já que o substituto pode ou não aumentar o valor da mercadoria para pagar o ICMS-ST). À toda evidência, o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído simplesmente porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo. É da natureza de todos os tributos a repercussão econômica. Os informes de 'ICMS Cobrado Anteriormente por ST' preenchidos eletronicamente pelo substituído existem apenas para efeito de controle fiscal" (STJ, AgInt no REsp 1.885.048/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/12/2020). Em igual sentido: STJ, AgInt no REsp 1.910.679/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/06/2021.

IV. Agravo interno improvido.

(AgInt no AgInt no REsp n. 1.898.511/SC, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 9/8/2021, DJe de 16/8/2021.)

Com todo o respeito, não comungo desse entendimento.

À luz da orientação firmada no Tema 69 da repercussão geral,

faturamento e receita não são compostos pelos valores arrecadados tanto a título de ICMS ordinário quanto do ICMS-ST incidente sobre a comercialização de mercadorias ou prestação de serviços, por não constituir receita própria dos contribuintes, e sim mero repasse do tributo aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

Com efeito, o ICMS é agregado ao valor das operações e integrado ao preço de venda, de forma que seu custo é repassado ao consumidor final. Em se tratando de tributo indireto, não compõe a receita ou o faturamento do contribuinte, que exerce, por expressa obrigação legal, a função intermediária de mero arrecadador.

A substituição tributária é nada mais do que um mecanismo especial de arrecadação. A observância desse mecanismo não compromete a notória condição do ICMS de ser um tributo indireto, em razão do processo de seu recebimento, em que há distinção entre contribuinte de fato – aquele que, em última análise, paga pelo tributo que integra o preço da mercadoria ou dos serviços que adquire – e contribuinte de direito – a quem a lei atribui essa condição e, em regra, quem deve proceder ao efetivo recolhimento da exação aos cofres públicos.

A circunstância de haver antecipação de pagamento da substituição, sujeita à futura restituição de eventual indébito pelo substituído, caso não ocorra o fato gerador presumido, na forma do texto constitucional, não transforma o ICMS em tributo direto, pois preserva a distinção entre contribuinte de fato e de direito. O consumidor final paga tão somente pelo preço da mercadoria, enquanto o substituído paga pelo preço da mercadoria que adquire e pode, por ser o contribuinte, postular eventual restituição de indébito.

Além disso, não deve prosperar a compreensão de que, por ser o substituto encarregado de proceder ao pagamento por antecipação do tributo devido, havendo o repasse desse montante ao substituído, tudo representaria mero custo da mercadoria. Para tanto, basta ver que a Constituição Federal, em seu art. 150, § 7º, assegura a restituição imediata e preferencial da indevida quantia paga ao substituído, verdadeiro e único contribuinte do ICMS-ST, e não ao substituto (Tema 201 da repercussão geral).

Apresenta-se, *data venia*, contra o disposto no art. 110 do CTN, que veda interpretação de lei tributária que modifique definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, entendimento que contemple a

possibilidade de chamar de custo o que efetivamente representa tributo, na sistemática de substituição tributária.

Entendo que seguramente há a necessidade de conferir ao ICMS-ST o mesmo tratamento dado ao ICMS ordinário, na forma da orientação proveniente da Suprema Corte (Tema 69 da repercussão geral). Em ambos os casos se verifica a existência de ônus fiscal, e não receita ou faturamento do contribuinte, sendo incabível distinção diversa, que ultrapasse a sistemática relativa ao mecanismo de arrecadação.

Como dito, o regime de substituição tributária constitui apenas mecanismo especial de arrecadação destinado a conferir, sobretudo, maior eficiência ao procedimento de fiscalização, concentrando, em regra, em poucos contribuintes o dever de pagar pela integralidade do tributo devido pelos integrantes da cadeia produtiva. Não se configura incentivo ou benefício fiscal nem pode implicar aumento ou diminuição da carga tributária.

Na realidade, o substituído é quem pratica o fato gerador do ICMS-ST, ao transmitir a titularidade da mercadoria, de forma onerosa. Todavia, por uma questão de praticidade contida na norma jurídica, a obrigação tributária recai sobre o substituto, que, na qualidade de responsável, antecipa o pagamento do tributo, adotando técnicas previamente estabelecidas na lei para presumir a base de cálculo.

A reiteração do princípio da isonomia tributária no art. 150, II, da Constituição Federal – com a retomada, em caráter especial, do já previsto, em aspecto geral, no art. 5º, *caput*, da Carta Magna – demonstra o prestígio que tal postulado possui em nosso ordenamento jurídico, ao tempo que reforça a impossibilidade de se estabelecer distinção entre contribuintes meramente em razão da sistemática da cobrança de tributos.

A propósito, colhe-se a lição de Roque Antonio Carrazza: "A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas" (Curso de direito constitucional tributário. 32 ed. São Paulo; Malheiros, 2019, p. 72).

In casu, os contribuintes (substituídos ou não) ocupam posições jurídicas idênticas quanto à submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a

distinção entre eles encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento. Desse modo, incabível qualquer entendimento que contemple majoração de carga tributária ao substituído tributário tão somente em razão dessa peculiaridade na forma de operacionalizar a cobrança do tributo, mas que não chega a ser discrimen suficiente entre os contribuintes do ICMS.

Em outras palavras, a ficção legal que autoriza os recolhimentos efetuados antes ou posteriormente ao momento de ocorrência do fato gerador não pode ensejar aos contribuintes redução ou majoração de tributos.

O substituído será inconstitucionalmente discriminado, em confronto com o princípio da igualdade tributária, caso seja obrigado a incluir o ICMS-ST na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, relativamente aos contribuintes sujeitos à forma de recolhimento ordinária do tributo estadual.

Além de comprometer o princípio da isonomia, deixar de assegurar aos contribuintes submetidos ao regime de substituição tributária o direito de excluir o ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS importa vulneração do pacto federativo, representando espécie de isenção heterônoma.

É que, diante da circunstância de que a submissão ao regime de substituição depende de lei estadual, conforme o disposto nos arts. 5º a 8º da Lei Complementar n. 87/1996, essa distinção (a meu ver indevida) entre ICMS regular e ICMS-ST na composição da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS concederia aos Estados a possibilidade de invadir a competência tributária da União. Ou seja, a depender da forma como o Estado estabelecesse o mecanismo de arrecadação do ICMS, poderia resultar significativa diferença no recolhimento dos tributos de natureza federal (PIS e COFINS).

Em outras palavras, tanto o elemento material quanto a própria arrecadação da União relativamente às contribuições em debate dependeriam, em última análise, da disciplina normativa estadual ou distrital, se regradada pelo regime de substituição tributária relativa ao ICMS ou não, em flagrante e preocupante desrespeito ao pacto federativo.

Ademais, o tratamento discriminatório ensejaria comprometimento do princípio da livre concorrência, que advém do fundamento da livre iniciativa, consagrado no art. 1º, incisos III e IV, da Constituição Federal, e que assegura liberdade

na atuação dos agentes de mercado, desde que dirigida aos interesses da sociedade.

A propósito, leciona Luis Eduardo Schoueri (Restrições à Atividade Econômica do Contribuinte na Substituição Tributária e Livre Concorrência. *In: Curso Avançado de Substituição Tributária: modalidades e direitos do contribuinte à luz da atual jurisprudência do STF*. FERREIRA NETO, Arthur M. e NICHELE, Rafael (coords). 3. ed. São Paulo: Malheiros, Porto Alegre 2020, p. 126):

Ao apontar como fundamento da ordem econômica a livre iniciativa e como princípio a livre concorrência, o contribuinte deixa claro, por um lado, que nem um e nem outro são a finalidade daquela. A primeira é um pressuposto, isto é, a ordem econômica preconizada pelo constituinte baseia-se, ao lado do trabalho humano, na livre iniciativa. Trata-se do oposto de uma ordem fundada na propriedade coletiva dos meios de produção. Esta ordem econômica, por sua vez, não existe para assegurar a livre iniciativa nem a livre concorrência. Ela existe para assegurar a todos a existência digna.

Compromete o primado em tela entendimento que assegure tão somente ao contribuinte do ICMS regular o direito de excluir do tributo da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, que usufruiria de evidente vantagem concorrencial em relação àquele submetido ao regime de substituição tributária.

Imaginemos a seguinte situação: o consumidor pretende adquirir um veículo automotor. No Estado "A", não há regime de substituição tributária do ICMS. Logo, a concessionária poderá excluir totalmente o ICMS da base de cálculo das contribuições, em conformidade com a tese fixada no Tema 69 da repercussão geral. De outro lado, no Estado "B", submetido a tal regime de substituição, a concessionária/substituída ali estabelecida não poderia realizar tal exclusão, de modo que o preço de venda deverá ser superior, reflexo de uma carga tributária mais elevada.

Nesse cenário, os consumidores certamente seriam atraídos pelos preços mais baixos do contribuinte sujeito à tributação mais benéfica, e poderiam ser motivados a adquirir seus veículos automotores no Estado "A", em detrimento do Estado "B", em flagrante violação do princípio constitucional da livre concorrência.

Essa vantagem concorrencial adviria tão somente do tratamento diferenciado conferido à base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, a partir da adoção de distintos mecanismos de recolhimento do ICMS, o que não pode ser permitido.

Conforme exposto, o ICMS-ST não difere, em sua essência, do ICMS regular, porquanto naquele regime, por força de lei, o contribuinte substituto assume o dever de recolher, de forma antecipada, na forma progressiva, o tributo devido

em virtude das etapas subsequentes da cadeia de circulação da mercadoria. Desse modo, apura e paga tanto o ICMS próprio (em virtude da operação de saída de seu estabelecimento) quanto o ICMS-ST (que será devido nas operações subsequentes).

Trata-se de medida de praticidade tributária que deve respeitar, de igual forma, todos os direitos, deveres e garantias previstos para o regime regular de tributação. Tem por objetivo primordial conferir maior eficiência aos procedimentos de arrecadação e de fiscalização, ao tempo que combate a sonegação e prestigia a livre concorrência.

O contribuinte de direito do ICMS-ST é o substituído, à luz do art. 10 da Lei Complementar n. 87/1996, que pratica o fato gerador do tributo. Essa afirmativa decorre da constatação de que o *quantum* devido provém do preço por ele praticado, que, após eventual redução, se comparado ao adotado para fins de estimativa de cálculo, ocasionará a restituição do valor indevidamente recolhido.

Os valores das operações futuras são estimados em pautas fiscais que não podem ser fixadas com base em parâmetros desconectados da realidade, ou seja, que não considerem o preço de venda ao consumidor final das mercadorias. A Constituição Federal, em seu art. 150, § 7º, admite a arrecadação antecipada, mas não superior à efetivamente devida.

Em regra, a parcela do ICMS-ST vem destacada em separado na nota fiscal emitida pelo substituto e acrescida do ICMS próprio. Todavia, caso não haja tal destaque, inclusive por força da legislação estadual de regência aplicável, essa circunstância não compromete a realidade de que o contribuinte é o substituído.

Ao julgar o Tema 69 da repercussão geral, a Suprema Corte, ao examinar os conceitos de faturamento e receita, à luz do disposto no art. 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal, definiu que o ICMS não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Decidiu que essa grandeza não configura hipótese de incidência das contribuições. Não se trata de despesa que pode ser deduzida, mas sim de valor que não pode ser oferecido à tributação.

Nesse contexto, no plano infraconstitucional, especialmente à luz dos arts. 1º, § 1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003; 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1997; 3º a 9º da Lei Complementar n. 87/1996, não há como contemplar a incidência das contribuições em tela sobre os valores correspondentes ao ICMS-ST.

A distinção entre o ICMS regular e o ICMS-ST reside simplesmente na forma de arrecadação, e não na sua materialidade. A decisão proferida pela Suprema Corte alcança os contribuintes que recolhem o ICMS no regime de substituição tributária. A disciplina contida no âmbito do direito federal não impõe limites ao pronunciamento em caráter definitivo firmado no Tema 69 da repercussão geral.

O contribuinte não fatura ICMS. Não se trata de benefício ou incentivo fiscal. Não há base de cálculo reduzida. Não há privilégios. Os contribuintes do ICMS, seja qual for a forma de arrecadação, encontram-se em situação jurídica equivalente quanto à incidência do tributo, por força do princípio da capacidade contribuinte, que, todavia, será desrespeitado caso não se observe a uniformidade quanto à base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Se o ICMS-ST não for expurgado do *quantum* devido relativamente às referidas contribuições, impõe-se reconhecer que se está a permitir que a União exija essas exações sobre grandezas não previstas tanto no texto constitucional quanto nos diplomas legais de regência, autorizando a cobrança de tributo além do que previsto no nosso ordenamento jurídico, em descompasso com o princípio da legalidade estrita, o que ensejaria enriquecimento sem causa.

Nesse contexto, o ICMS recolhido por meio do regime de substituição tributária constitui receita destinada ao Estado ou Distrito Federal. Assim, os respectivos valores não poderão ser, em nenhuma das etapas, considerados parcela do faturamento de nenhuma das pessoas que compõem a cadeia produtiva da mercadoria.

TESE PROPOSTA (ART. 1.036 DO CPC/2015)

Ponderados esses elementos, para os fins previstos no art. 1.036 do CPC/2015, proponho a definição da seguinte tese: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva."

MODULAÇÃO DE EFEITOS

Na linha da orientação do Supremo Tribunal Federal, firmada no julgamento da Tese 69 da repercussão geral, e considerando a inexistência de julgados no sentido aqui proposto, conforme o panorama jurisprudencial descrito neste voto, impõe-se modular os efeitos desta decisão, a fim de que sua produção ocorra a partir da

publicação da ata do julgamento no veículo oficial de imprensa, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos em curso.

SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO

Neste processo piloto, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região manteve a sentença que, em autos de mandado de segurança, denegara a ordem. Desse modo, há que ser concedida a ordem.

Ante o exposto, CONHEÇO EM PARTE DO RECURSO ESPECIAL e, nessa extensão, DOU-LHE PROVIMENTO para declarar o direito da parte recorrente de excluir o ICMS-ST da base de cálculo das Contribuições ao PIS e da COFINS e de compensar os valores recolhidos indevidamente nos cinco anos anteriores à impetração, corrigidos pela Taxa SELIC. Custas pela Fazenda Nacional. Sem condenação ao pagamento de honorários advocatícios, nos termos da Súmula 105 do STJ.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.896.678 - RS (2020/0246143-5)

VOTO-VISTA

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Trata-se de Recurso Especial submetido à sistemática dos recursos repetitivos e tendente à definição da seguinte controvérsia jurídica: "Possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído."

O presente REsp 1.896.678/RS, interposto por DELTASUL UTILIDADES LTDA, visa a reforma de acórdão do TRF/4ª Região, que negara provimento a recurso de Apelação aviado pelo contribuinte substituído, em face de sentença denegatória da ordem, restando assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXCLUSÃO DO ICMS/ICMS-ST/PIS/COFINS DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nos termos do enunciado do Tema 69 - STF, o ICMS destacado nas notas fiscais não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.
2. No entanto, **ao julgar o RE 574.706, o Supremo Tribunal Federal não considerou o regime de substituição progressiva do ICMS.**
3. **O contribuinte substituído tributário não tem o direito de excluir da base de cálculo do PIS/COFINS o montante correspondente ao ICMS-ST destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto"** (fls. 174/175e).

Do voto condutor do acórdão recorrido, que negara provimento à Apelação do contribuinte, extraem-se as seguintes razões jurídicas que o embasaram:

"Trata-se de mandado de segurança em que a Impetrante objetiva o reconhecimento de seu direito líquido e certo à exclusão do ICMS-ST das bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, com a compensação dos valores recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos, atualizados pela taxa Selic.

Sobreveio sentença com o seguinte dispositivo:

Ante o exposto, denego a segurança, nos termos do art. 487, I, do CPC.

Custas pela impetrante. Sem condenação em honorários advocatícios (art. 25 da Lei nº 12.016/2009).

Em suas razões recursais, a **Impetrante** requer a reforma da sentença para que seja reconhecido o direito de excluir das bases de cálculo do PIS e da COFINS o valor correspondente ao ICMS-ST pago antecipadamente por ocasião da aquisição de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária.

(...)

A apelante apura as contribuições ao PIS/COFINS pelo sistema não cumulativo, reguladas pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Os débitos de PIS/COFINS têm como base de cálculo a receita bruta auferida com a venda das mercadorias, consoante dispõe o art. 1º, §1º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Na operação mercantil normal, o ICMS destacado na nota fiscal de saída, segundo o STF, como visto acima, não deve integrar a receita para efeito de apuração da base de cálculo do PIS/COFINS.

O mesmo raciocínio, porém, não pode ser aplicado nas operações em que o ICMS é recolhido antecipadamente pelo substituto tributário.

Na substituição tributária, o substituto é o responsável tributário escolhido pelo legislador para pagar tributo alheio. Na lição de Geraldo Ataliba, o substituto tem o 'dever de prover o recolhimento de tributo decorrente de fato provocado ou produzido por outrem', sendo que os elementos subjetivos da obrigação devem levar em consideração a pessoa do substituído. Por isto, conclui o autor: 'a carga do tributo não pode - e não deve - ser suportada pelo terceiro responsável. Por isso é rigorosamente imperioso que lhe seja objetivamente assegurado o direito de haver (percepção) ou descontar (retenção), do contribuinte, o quantum do tributo que deverá pagar por conta daquele' (HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, p, 82, Malheiros, 5ª edição).

Na substituição tributária para a frente há a antecipação do ICMS. O imposto, que incidiria na saída da mercadoria do estabelecimento comercial adquirente, é antecipadamente recolhido pelo vendedor, na condição de substituto tributário eleito pelo legislador, geralmente o fabricante, industrial ou atacadista. Esta técnica facilita a arrecadação e a fiscalização do imposto estadual, concentrando em poucos contribuintes a responsabilidade que seria de outras centenas de comerciantes. Nestes casos, para que ocorra o pagamento antecipado, antes da ocorrência do fato gerador, a base de cálculo do ICMS, que deveria corresponder ao valor da operação que decorresse da saída da mercadoria do estabelecimento, consoante dispõem os artigos 12, I e 13, I, da LC 87/96, segue uma disciplina legal especificada no art. 8º da LC 84/96. A base de cálculo do ICMS, assim, é presumida e o imposto é antecipadamente pago pelo substituto tributário.

O imposto recolhido antecipadamente pelo substituto é

destacado na nota fiscal de saída das mercadorias do seu estabelecimento. Como o substituto adiantou o ICMS que será devido pelo substituído se e quando este vender as mercadorias, o substituído deve ressarcir o substituto do valor correspondente ao imposto. A forma pela qual ocorre o ressarcimento se dá mediante a inclusão, no preço total da nota fiscal emitida pelo substituto, do ICMS-ST. Ou seja, o substituído paga para o substituto o valor das mercadorias, acrescido do ICMS-ST, fato que repercutirá, como depois será visto, na apuração do direito ao crédito.

Nas vendas efetuadas pela impetrante aos consumidores não incidirá o ICMS na saída porque o imposto já foi exigido do fabricante/industrial/atacadista, na condição de substituto tributário.

O substituto tem o direito de excluir da sua receita bruta o valor correspondente ao ICMS-ST destacado na nota fiscal de venda, tal como expressamente prevê o §4º do art. 12 do DL 1.598/77, por força do art. 1º, §1º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

O mesmo direito, porém, não deve ser assegurado ao substituído. De fato, o substituído tributário apura a base de cálculo para determinar os débitos do PIS/COFINS com base na receita bruta auferida com as vendas. Nas vendas, como dito, não há a incidência do ICMS-ST porque o imposto já foi recolhido antecipadamente pelo substituto.

A circunstância de o preço da mercadoria vendida, que deu origem à receita tributável, eventualmente conter a repercussão financeira do imposto antecipadamente pago, e que integrou o custo de aquisição, é de natureza econômica e alheia à relação jurídico-tributária para a apuração dos débitos. O cálculo dos custos para a formação dos preços das vendas está sujeito a diversos critérios e fatores, sobretudo às variações decorrentes do próprio mercado e outros encargos, inclusive de natureza tributária. **Como nas vendas efetuadas pela impetrante não incide o ICMS-ST, é totalmente inviável pretender a sua exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS**, seja porque é impossível dimensionar o percentual do imposto que estaria sendo considerado como custo na formação do preço, seja porque o ICMS-ST é apurado com uma base de cálculo presumida, mais elevada, e que não corresponde, em regra, com o valor final da venda, seja porque os custos que concorrem na formação do preço, incluídas as despesas de natureza tributária, são irrelevantes, já que as contribuições recaem sobre a receita bruta.

A pretensão de excluir o ICMS-ST da base de cálculo para apurar os débitos do PIS/COFINS, uma vez que integraria o custo na formação do preço de venda, distorceria a materialidade de

incidência das contribuições, que é a receita bruta auferida, para a receita líquida ou para o lucro. Na verdade, as circunstâncias que influenciam a variação dos preços para efeito de apuração da receita bruta são alheias ao Direito Tributário e não interferem na relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte porque a materialidade da incidência das contribuições ao PIS/COFINS, repita-se, é a receita bruta auferida com a venda.

Portanto, o contribuinte substituído tributário não tem direito de excluir da base de cálculo para apurar os débitos de PIS/COFINS o ICMS-ST recolhido pelo substituto" (fls. 169/173e).

No Recurso Especial o contribuinte sustenta violação ao art. 1.022 do CPC/2015, bem como ao art. 1º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e ao art. 12 do Decreto-lei 1.598/77, em relação à base de cálculo do PIS e da COFINS.

O presente Recurso Especial foi afetado à sistemática dos recursos repetitivos, pela Primeira Seção do STJ, na sessão virtual de 01/12/2021 a 07/12/2021, juntamente com o REsp 1.958.265/SP, tendo o Relator, Ministro GURGEL DE FARIA, apresentado as seguintes justificativas, encampadas, à unanimidade, pelo Colegiado:

"Os autos versam sobre recurso especial interposto contra acórdão que julgou tema relativo à possibilidade de o contribuinte substituído, no regime de substituição tributária progressiva do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS-ST), excluir da base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) a parcela correspondente ao tributo estadual retido antecipadamente pelo contribuinte substituto.

Essa questão controvertida de direito federal foi efetivamente decidida no acórdão recorrido, estando, pois, atendido o requisito do prequestionamento dos dispositivos de lei federal indicados como violados pela recorrente.

Em regra, nesses casos, o contribuinte substituído propõe ação em que alega que o ICMS-ST recolhido pelo substituto tributário, não obstante seja destinado ao cofre público estadual, incorpora-se ao custo de aquisição dos bens que serão revendidos ao consumidor final e compõe indevidamente seu faturamento/receita bruta, base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Cabe registrar que o **Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 574.076/PR (Rel. Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 02/10/2017), ao julgar o Tema 69 da repercussão geral, definiu a seguinte tese, in verbis: 'O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS'**

Contudo, em relação ao ICMS-ST, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu, por maioria de votos, a ausência de

repercussão geral sobre o tema, firmando a seguinte tese (Tema 1.098), in verbis: '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'.

(...)

Eis a ementa do acórdão:

Recurso extraordinário. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Substituição tributária progressiva. Destaque nas notas fiscais. Recolhimento antecipado pelo substituto. Base de cálculo. Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Matéria infraconstitucional. Ausência de repercussão geral. Recurso extraordinário a que se nega seguimento. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: 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.

(RE 1.258.842/RS, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 14/08/2020, DJe 15/09/2020).

Quanto à multiplicidade de demandas versando sobre esse mesmo tema, a Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas, por despacho exarado nos autos do REsp 1.958.265/SP (e-STJ fls. 1.680/1.684), aponta que recebeu como resposta aos ofícios encaminhados aos Tribunais Regionais Federais a informação de que há 1.976 processos em tramitação. Dessa forma, encontra-se devidamente preenchido esse pressuposto à afetação, porquanto se vislumbra potencial multiplicidade de recursos especiais com idêntica questão de direito.

A corroborar com esse caráter repetitivo, é de se destacar que a Segunda Turma já tem decidido sobre a presente controvérsia (AgInt no REsp 1.910.679/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Segunda Turma, julgado em 21/06/2021, DJe 25/06/2021; AgInt no REsp 1.905.040/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgado em 17/05/2021, DJe 01/07/2021).

Ponderados esses elementos, verifico que o tema é relevante e que estão atendidos os requisitos de admissibilidade, não tendo sido ainda submetido ao regime dos repetitivos, razão pela qual **INDICO O PRESENTE RECURSO ESPECIAL COMO REPRESENTATIVO DA**

Superior Tribunal de Justiça

CONTROVÉRSIA, conjuntamente com o REsp 1.958.265/SP, nos termos do art. 1.036, §§ 5º e 6º, do CPC/2015, c/c o art. 256-E, II, do RISTJ, a fim de que a questão seja dirimida no âmbito da Primeira Seção do STJ".

Na sessão do dia 23/11/2022, o Relator, Ministro GURGEL DE FARIA, após sustentação oral pela parte recorrente DELTASUL UTILIDADES LTDA, pela parte recorrida FAZENDA NACIONAL e pelos **amici curiae** CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA e INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO, **apresentou voto no sentido do conhecimento parcial e, nessa extensão, pelo provimento do REsp 1.896.678/RS, fixando a seguinte tese: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva".**

Pedi vista dos autos, para melhor exame da matéria.

Em face de pedido formulado pela ABAD - Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados **em 19/07/2023** – após iniciado o julgamento do presente Recurso Especial, em 23/11/2022 – e dirigido ao Relator (fls. 942/1.037e), os autos foram-lhe encaminhados, com a informação de que o julgamento prosseguiria, em 13/12/2023.

O contribuinte, ora recorrente, impetrou Mandado de Segurança contra o Delegado da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul/RS, postulando a concessão da ordem, **in verbis**:

"c) ao final, seja concedida a segurança, para o fim de:

c.1) declarar o direito de a Impetrante excluir de sua receita bruta para a apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor ICMS-ST pago antecipadamente por ocasião da aquisição de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributário.

c.2) declarar o direito de a Impetrante compensar (Súmula 213 do STJ) os valores recolhidos indevidamente a título de PIS e COFINS – isto é, os valores relativos a inclusão do ICMS-ST respectivos a aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária na base de cálculo das contribuições –, nos últimos cinco anos, corrigidos pela Taxa SELIC desde a data de cada recolhimento" (fl. 32e).

A segurança foi denegada, mantida a sentença, pelo Tribunal de origem, ensejando a interposição do presente Recurso Especial, pelo contribuinte.

O Relator, Ministro GURGEL DE FARIA, quanto ao caso concreto, **não conheceu da alegada violação ao art. 1.022 do CPC/2015, por aplicação da Súmula 284/STF**, porquanto "a recorrente alegou ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015, mas deixou de

especificar em qual inciso se enquadraria o vício de natureza processual eventualmente cometido pelo acórdão recorrido, traduzindo deficiência de fundamentação, a atrair, por analogia, o óbice da Súmula 284 do STF", conforme precedentes que invoca. **Concluiu por conhecer parcialmente do Recurso Especial do contribuinte, e, nessa extensão, dar-lhe provimento, "para declarar o direito da parte recorrente de excluir o ICMS-ST da base de cálculo das Contribuições ao PIS e da COFINS e de compensar os valores recolhidos indevidamente nos cinco anos anteriores à impetração, corrigidos pela Taxa SELIC".**

Em extenso e bem fundamentado voto, o Relator cita alguns precedentes da Segunda Turma do STJ em sentido oposto à tese por ele proposta, em especial o acórdão proferido no AgInt no AgInt no REsp 1.898.511/SC, de minha relatoria, que, louvando-se em outros precedentes da Segunda Turma, restou assim ementado:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-ST RELATIVO ÀS OPERAÇÕES EM QUE A IMPETRANTE FIGURA COMO SUBSTITUÍDA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO, PELA CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDA, DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015.

II. Na origem, trata-se de Mandado de Segurança, no qual se pleiteou a exclusão, tanto do ICMS destacado na nota fiscal, quanto do ICMS-ST relativo às operações em que a impetrante figura como substituída, da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, bem como a compensação dos valores recolhidos, a tal título. Na sentença o Juízo de 1º Grau concedeu, em parte, a segurança, para excluir o ICMS destacado na nota fiscal da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, assegurando o direito à compensação dos valores recolhidos, a tal título, com quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, observados a prescrição e o art. 170-A do CTN. Inconformadas, ambas as partes apelaram. No acórdão recorrido o Tribunal de origem negou provimento ao recurso da impetrante e deu parcial provimento ao recurso da Fazenda Nacional e à remessa necessária, tão somente para declarar a necessidade de observância das restrições constantes no art. 26-A da Lei 11.457/2007, incluído pela Lei 13.670/2018, quanto à compensação do indébito tributário reconhecido na sentença. O acórdão recorrido assentou que não se exclui da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS o ICMS-ST relativo às operações em que a impetrante figura como substituída.

Opostos Embargos de Declaração, em 2º Grau, foram eles rejeitados. No Recurso Especial, sob alegação de divergência jurisprudencial e contrariedade aos arts. 110 do CTN, 3º da Lei 9.718/98 e 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a impetrante sustentou ter direito líquido e certo à exclusão dos valores de ICMS-ST, referentes às operações em que ela figura como substituída tributária, da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

III. Na forma da jurisprudência do STJ, 'o ICMS-ST é recolhido pelo substituto tributário (responsabilidade tributária por substituição) e não pelo substituído, assumindo a feição de tributação direta (e não indireta como o ICMS regular), não havendo que se falar em não-cumulatividade, já que não há tributação em cadeia. Desse modo, não está destacado nas notas fiscais de saída do substituído, donde se conclui que este (substituído) é mero contribuinte econômico do tributo em questão. Nessa condição, o substituto pode optar por absorver o impacto econômico da exação sem repassá-lo ao substituído. Tal significa que tudo aquilo que o substituído recebe pela venda de suas mercadorias e/ou serviços a terceiros é preço e, como tal, constitui receita bruta/faturamento seu, não guardando qualquer relação com o ICMS-ST já recolhido pelo substituto. Não há formalmente qualquer parcela recebida pelo substituído a título de ICMS a ser repassada ao Estado, já que os valores já o foram repassados previamente pelo substituto, havendo apenas a repercussão econômica desse repasse (que pode ou não existir) e que não legitima o pleito (já que o substituto pode ou não aumentar o valor da mercadoria para pagar o ICMS-ST). À toda evidência, o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído simplesmente porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo. É da natureza de todos os tributos a repercussão econômica. Os informes de 'ICMS Cobrado Anteriormente por ST' preenchidos eletronicamente pelo substituído existem apenas para efeito de controle fiscal' (STJ, AgInt no REsp 1.885.048/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/12/2020). Em igual sentido: STJ, AgInt no REsp 1.910.679/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/06/2021.

IV. Agravo interno improvido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.898.511/SC, Rel. Ministra ASSUETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/08/2021).

Além da discrepância entre o voto do Relator e a tese por ele proposta e o entendimento da Segunda Turma sobre a matéria, motivou-me o pedido de vista o fato de o Relator ter adentrado nas razões de decidir do RE 574.706/PR, de relatoria da Ministra CÁRMEN LÚCIA (Tema 69 da repercussão geral) – o que não foi feito, nos

julgados da Segunda Turma indicados –, para concluir que o precedente extraível da aludida repercussão geral é no sentido da impossibilidade da incidência de tributo sobre tributo, nos seguintes termos:

"Cabe registrar que **sempre compreendi**, em caráter geral, na linha da jurisprudência que se formou sobre o tema, mormente em observância ao texto constitucional e em conformidade com posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça e do próprio Supremo Tribunal Federal, **que nosso sistema tributário contemplava a possibilidade de tributo compor a base de cálculo de outro tributo.**

(...)

Contudo, conforme afirmado anteriormente, o **Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 69 da repercussão geral, trilhou caminho diverso à orientação geral acima destacada**, decidindo que o ICMS não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Desse modo, independentemente da posição pessoal deste relator, é a partir dessa última orientação jurisprudencial do órgão jurisdicional de cúpula do Poder Judiciário que deve ser examinada a controvérsia deste feito. Isto é, o debate a ser realizado no bojo deste recurso representativo de controvérsia deve adotar como premissa as conclusões lançadas pelo STF quando do julgamento do Tema mencionado no parágrafo anterior.

Dito isto, registro que embora o ICMS seja recolhido diretamente à Fazenda Pública estadual, **não foi o repasse à pessoa jurídica de direito público que, em última análise, determinou a exclusão da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, mas a circunstância de que não se deve incluir aquilo que, por força de lei, e não por acordo ou convenção particular, não ingresse de forma efetiva na esfera patrimonial do contribuinte".**

E mais adiante, analisando as razões de decidir de precedente da Segunda Turma, de minha relatoria, pondera que:

"À luz da orientação firmada no Tema 69 da repercussão geral, faturamento e receita não são compostos pelos valores arrecadados tanto a título de ICMS ordinário quanto do ICMS-ST, incidente sobre a comercialização de mercadorias ou prestação de serviços, por não se tratar de receita própria dos contribuintes, e sim de mero repasse do tributo aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

(...)

A substituição tributária é nada mais do que um mecanismo

especial de arrecadação, que não compromete a notória condição de ser o ICMS um tributo indireto, que se caracteriza pela distinção entre contribuinte de fato - aquele que, em última análise, paga pelo tributo que integra o preço da mercadoria ou dos serviços que adquire - e contribuinte de direito - a quem a lei atribui essa condição e, em regra, deve proceder ao efetivo recolhimento da exação aos cofres públicos.

(...)

Além disso, **não deve prosperar a compreensão de que**, por ser o substituto encarregado de proceder ao pagamento por antecipação do tributo devido, havendo o repasse desse montante ao substituído, **tudo representa mero custo da mercadoria**. Para tanto, basta ver que a Constituição Federal, em seu art. 150, §7º, assegura a restituição imediata e preferencial da indevida quantia paga ao substituído, verdadeiro e único contribuinte do ICMS-ST, e não ao substituto (Tema 201 da repercussão geral).

(...)

Entendo que seguramente **há a necessidade de se conferir ao ICMS-ST o mesmo tratamento conferido ao ICMS ordinário, na forma da orientação proveniente da Suprema Corte (Tema 69 da repercussão geral). Em ambos os casos se verifica a existência de um ônus fiscal, e não receita ou faturamento do contribuinte, sendo incabível distinção diversa, que ultrapasse a sistemática relativa ao mecanismo de arrecadação"**.

A correta solução da controvérsia passa, necessariamente, pela compreensão do precedente que se extrai do RE 574.706/PR, de relatoria da Ministra CÁRMEN LÚCIA, correspondente ao Tema 69 da repercussão geral, e pela sua aplicabilidade à tese da exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Com efeito, em comentário sobre o julgamento, em 15/03/2017, do aludido RE 574.706/PR, sob o rito de repercussão geral, com acórdão integrativo prolatado em 13/05/2021 pelo STF, registrou o Relator do AgRg no REsp 1.574.030/SC no STJ, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que as "inúmeras e indesejadas consequências sistêmicas e econômicas de dimensões ainda não avaliadas que as razões de decidir do precedente lavrado pelo Supremo Tribunal Federal poderão ensejar quando empregadas em outros casos onde se discute a tributação sobre a receita, o faturamento ou parcela destes", conduz que a "avaliação da pertinência da aplicação das razões de decidir do precedente do STF (...) haverá que ser feita com cautela e de forma individualizada, consoante o regramento próprio de cada tributo sob exame" (STJ, AgRg no REsp 1.574.030/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/05/2019).

Examinemo-lo.

I - DO PRECEDENTE DO RE 574.706/PR (TEMA 69 DA REPERCUSSÃO GERAL)

Superior Tribunal de Justiça

No julgamento do RE 574.706/PR, sob o rito de repercussão geral, o STF fixou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS".

Para chegar a tal conclusão, a Relatora, Ministra CÁRMEN LÚCIA, valeu-se, em síntese, dos seguintes fundamentos jurídicos:

"4. No Recurso Extraordinário n. 240.785, Relator o Ministro Marco Aurélio, os debates sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (ou seja, se o ICMS integra o conceito de faturamento) revelaram preocupação dos Ministros quanto a constituir o ICMS custo da mercadoria ou do serviço.

(...) ao final do julgamento, a posição defendida pelo Ministro Eros Grau, seguida pelo Ministro Gilmar Mendes, ficou vencida, concluindo este Supremo Tribunal pela exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. O acórdão foi assim ementado:

'TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento'. (RE 240785, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014)

5. Roque Antonio Carrazza, que advogou a favor dos contribuintes no Recurso Extraordinário n. 240.785, sustenta a não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, argumentando:

'Sem embargo de nossa opinião pessoal (...) no sentido de que nem mesmo o ICMS pode ser incluído em sua própria base de cálculo, o fato é que as colocações supra guardam, mutatis mutandis, total pertinência ao tema ora objeto de nossas atenções. 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 destes 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.**

Reforçando a ideia, cabe, aqui, estabelecer um paralelo com os clássicos ensinamentos de Aliomar Baleeiro acerca dos 'ingressos' e 'receitas'. Assim se manifestou o inolvidável jurista:

'As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como 'entradas' ou 'ingressos'. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de movimento de fundo', sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionadas à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo.

'(...).

'Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.'

Portanto, há ingressos de dinheiro que são receitas, já que entram nos cofres públicos, a título definitivo. E há ingressos de dinheiro que neles apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, nada acrescentando ao Erário.

Embora estas lições tenham sido dadas 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 crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo'.

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se

deu a operação mercantil e que tem competência para instituí-lo

Superior Tribunal de Justiça

(cf. art. 155, II, da CF). **A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS"**.

Em sequência, a Ministra Relatora, CÁRMEN LÚCIA, passa a analisar qual o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, vale dizer, o recolhido ou o destacado nas notas fiscais.

Numa vista apressada, por força das premissas teóricas assumidas no voto, poder-se-ia cogitar que apenas a parcela correspondente ao ICMS pago estaria fora do alcance da tributação do PIS e da COFINS, uma vez que somente o montante recolhido corresponderia a um ingresso transitório no patrimônio da empresa.

Sucedendo que, no regime da não cumulatividade do ICMS, o montante pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva confere aos adquirentes das mercadorias, contribuintes do imposto, créditos a descontar da exação, que tem por base o valor da operação – simplificada –, os quais são devidamente registrados no balanço patrimonial, em conta do ativo circulante.

Assim, embora o fenômeno do trânsito contábil seja mais evidente por ocasião do desembolso de caixa, tal também se verifica em relação à parcela do imposto que transita na contabilidade como um ativo, na conta "Tributos a recuperar", visto que, ao fim e ao cabo, é igualmente adimplido, embora pela técnica da compensação, que resulta, da mesma forma, em transferência de patrimônio do contribuinte ao sujeito ativo do imposto.

Da doutrina (Paulo Henrique Pêgas, Manual de contabilidade tributária, 9ª ed., 2020, Atlas, p. 196), registro a seguinte explicação dos correspondentes lançamentos contábeis da operação:

"Os registros contábeis do ICMS são simples, devido a sua característica básica, que é de ser um imposto incluído no preço de venda, portanto cobrado por dentro. O tema foi regulamentado na Instrução Normativa SRF nº 51/78.

Assim, na entrada da mercadoria, seja na indústria ou no comércio, a empresa deverá sempre segregar a compra em dois itens:

*** TRIBUTOS A RECUPERAR**

*** ESTOQUES**

Nas compras realizadas para industrialização ou revenda, a princípio, os tributos passíveis de recuperação são os seguintes:

*** INDÚSTRIA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL » ICMS, IPI, PIS e**

COFINS

* INDÚSTRIA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO » ICMS e IPI

* COMÉRCIO TRIBUTADO PELO LUCRO REAL » ICMS, PIS e COFINS

* COMÉRCIO TRIBUTADO PELO LUCRO PRESUMIDO » ICMS

No momento da venda, a empresa comercial ou industrial deverá realizar sempre três registros contábeis:

1. a RECEITA, que deverá ser reconhecida pelo valor total da venda no comércio, em contrapartida com o caixa ou contas a receber. Na empresa industrial, como há um imposto por fora (IPI), ele deve ser acrescido ao preço, sendo registrado a crédito em conta de passivo, normalmente IPI a recolher;

2. o CUSTO, que será reconhecido na proporção das mercadorias e produtos vendidos, baixando da conta ESTOQUE

3. o TRIBUTO, que representa a aplicação da alíquota vigente sobre a receita bruta (líquida de descontos incondicionais e eventuais devoluções), demonstrando o total devido pela empresa.

Posteriormente, ao final de cada mês, a empresa procede à apuração dos tributos devidos, fazendo a contraposição das duas contas. Por exemplo, no caso do ICMS, todo final de mês a empresa faz um débito contábil na conta ICMS A PAGAR e um crédito contábil na conta ICMS A RECUPERAR pelo menor dos dois saldos. Assim, a empresa zera uma conta, deixando a outra com o saldo líquido, se A PAGAR, será desembolsado no vencimento. Se A RECUPERAR, o valor poderá ser compensado com as operações nos meses subsequentes".

A questão foi assim analisada no voto proferido pela Ministra CÁRMEN LÚCIA, no RE 574.706/PR:

"6. Poder-se-ia aceitar que a análise jurídica e a contábil do ICMS, ambas pautadas na característica da não cumulatividade deste tributo, revelariam que, assim como não é possível incluir o ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, também não seria possível excluí-lo totalmente, pois enquanto parte do ICMS é entregue diretamente ao Estado, parte dele se mantém no patrimônio do contribuinte até a realização da nova operação. Entretanto, a análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há que levar em consideração o conteúdo

normativo do art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, ou seja, examina-se a não cumulatividade a cada operação:

(...)

O tributarista Roque Antonio Carrazza escreveu sobre a compensação:

'(...)

Repisando a ideia, o princípio da não-cumulatividade, conforme vimos, garante ao realizador da operação ou da prestação o direito de creditar-se de todo o montante de ICMS cobrado nas operações ou prestações anteriores.

(...)

Registramos que o pagamento do ICMS é habitualmente feito parte em créditos (quando estes equivalem ou excedem os débitos nascidos no mesmo período de apuração) ou só em moeda (quando não há créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações anteriores)'

(...)

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na 'fatura' 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.

Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido.

8. Por ser inviável a apuração do ICMS considerando cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, resolveu-se adotar o sistema de sua apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços. Esta é a chamada análise contábil ou escritural do ICMS.

Invocando, uma vez mais, a doutrina de Roque Antonio Carrazza, tem-se:

'A compensação em tela efetiva-se por meio de simples operações de encontro de contas de crédito/débito.

Conforme já acenamos, o princípio da não-cumulatividade outorga ao contribuinte o direito público subjetivo de pagar, à guisa de

ICMS, apenas a diferença apurada, no encerramento do período, entre seus créditos e débitos.

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

Portanto, o contribuinte tem o direito de lançar em sua escrita fiscal o 'crédito' decorrente das aquisições de mercadorias, bens ou serviços tributadas (ou tributáveis), pelo ICMS, para, no momento oportuno (em geral a cada trinta dias), utilizá-lo como 'moeda de pagamento' desta exação.

Conforme vemos, a Constituição submeteu o ICMS ao sistema 'imposto contra imposto', e não o sistema 'mercadoria contra mercadoria'.

Desta forma, o contribuinte, para calcular o montante de ICMS a recolher, deve subtrair, periodicamente, de todos os débitos (causados por saídas de mercadorias, bens e serviços tributáveis), todos os créditos (provenientes de entradas de mercadorias, bens e serviços tributáveis). Se o resultado for negativo, isto é, se os créditos forem superiores aos débitos, há saldo credor a transferir para o período de apuração subsequente.

(...)

Essa forma escritural de cálculo do ICMS a recolher baseia-se na verdade matemática segundo a qual a ordem dos fatores não altera o resultado. É igualmente verdadeiro que também o momento das diferentes operações não pode alterar o regime de aplicação de tributação, num sistema que, quanto a esse caso, se caracteriza pela compensação para se chegar à inacumulatividade constitucionalmente qualificadora do tributo.

9. Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS".

Resulta das lições mencionadas que o ICMS que transita no patrimônio da empresa não é apenas aquele recolhido ao final do período de apuração, mas todo o destacado na nota fiscal de saída, haja vista que, embora não tenha sido todo ele adimplido mediante desembolso de caixa, o foi por meio da sistemática de créditos e débitos do imposto, o que resulta, da mesma forma, na mera circulação de riqueza no patrimônio do

contribuinte, a evidenciar não se tratar, tal trânsito, de faturamento.

Da leitura do voto apresentado pelo Relator, Ministro GURGEL DE FARIA, percebo que alcança ele a mesma conclusão. Vejamos:

"Neste contexto, o Suprema Corte decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS, considerado aquele destacado, pois os valores correspondentes a tal tributo não se incorporam ao patrimônio dos contribuintes. Foi firmada a seguinte tese de repercussão geral: 'O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS' (Tema 69).

Ao julgar os embargos de declaração, a Suprema Corte, conforme excerto do voto condutor, proferido pela eminente Ministra Cármen Lúcia, reafirmou que 'a definição de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições'. Asseverou que 'a posição majoritária que prevaleceu no julgado embargado foi no sentido de que, ao estabelecer a definição constitucional de faturamento - dele excluindo os valores relativos ao ICMS para fins de fixação da base de cálculo das contribuições -, este não poderia ser ampliado ou deformado pela legislação infraconstitucional'.

Seguiu afirmando, a eminente Ministra que, **como o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido, não constitui receita do contribuinte, pois 'ainda que contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.'** Ademais, esclareceu, de forma didática, que deve ser excluída em cada etapa da cadeia produtiva o montante destacado na nota fiscal, ainda que o contribuinte tenha parcela a compensar, em razão do princípio da não cumulatividade". (Destques meus.)

Em suma, as premissas teóricas que, no RE 574.706/PR, embasaram o acórdão da Suprema Corte foram as seguintes: o ICMS, todo ele, não pode compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, na medida em que o fenômeno do mero trânsito contábil o abarca em sua inteireza; o imposto destacado nas notas fiscais de saída não correspondem a faturamento do contribuinte porque, ainda que nem todo ele represente uma saída da caixa (pagamento do imposto), a parcela compensada ou o

saldo credor do imposto representa, da mesma forma, um mero trânsito contábil, e "o mero ingresso contábil não corresponde ao faturamento".

Essa compreensão foi reforçada no julgamento dos Embargos de Declaração ao Recurso Extraordinário 574.706/PR, ocasião em que a Ministra CÁRMEN LÚCIA esclareceu que:

"16. O valor integral do ICMS destacado na nota fiscal da operação não integra o patrimônio do contribuinte – e não apenas o que foi efetivamente recolhido em cada operação isolada –, pois **o mero ingresso contábil não corresponde ao faturamento**, devendo por isso ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS. Dessa forma, tem-se no exemplo aproveitado e constante do item 7 do voto proferido: a) a base de cálculo do PIS/COFINS seria R\$ 90,00 em relação ao industrial, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 100,00, excluindo-se o valor de R\$ 10,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação; b) a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$ 135,00 quanto ao distribuidor, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 150,00, excluindo-se o valor de R\$ 15,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido na etapa anterior); c) a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$ 180,00 em relação ao comerciante, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 200,00, excluindo-se o valor de R\$ 20,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido nas etapas anteriores).

Assim, no exemplo hipotético rememorado pela embargante, em que o ICMS destacado em nota, na cadeia produtiva seria de '10 destacados em nota pela indústria, 15 destacados em nota pela distribuidora e 20 destacados em nota pelo comércio', chegar-se-ia à seguinte solução, na linha do que asseverado em contrarrazões: 'o [comerciante] submeteu o valor de 200 ao PIS e à COFINS, quando deveria ter submetido 180, o distribuidor submeteu 150, quando deveria ter submetido 135 e o industrial submeteu 100, quando deveria ter submetido 90'.

Essa digressão está devidamente explicada no acórdão recorrido, sintetizada pela conclusão que 'embora se tenha a escrituração da parcela

ainda a se compensar do ICMS, todo ele exclui-se na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS'.

Também não se verifica omissão nem contradição neste ponto".

Antes de analisar a específica circunstância de as razões de decidir

deste precedente qualificado, de relatoria da Ministra CÁRMEN LÚCIA, serem aplicáveis ao substituído tributário do ICMS, de modo a permitir que ele exclua das suas contribuições o montante antecipado pelo substituto do imposto, destaque que não identifico, nas razões de decidir do aludido RE 574.706/PR, a assertiva de que não se possa incluir tributo na base de cálculo de tributo, ao contrário da assertiva do Relator, data venia.

É bem verdade que isto foi expressamente consignado na ementa do acórdão proferido no RE 240.785/MG, de relatoria do Ministro MARCO AURÉLIO, citado em diversos votos proferidos no RE 574.706/PR, mas não há menções desta estirpe nos votos lançados no precedente vinculante do aludido RE 574.706/PR, ora em análise.

Tive o cuidado de ler o inteiro teor do acórdão do RE 240.785/MG, e constatei que a afirmação no sentido de que "não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro" consta, única e exclusivamente, da ementa do acórdão de lavra do eminente Ministro MARCO AURÉLIO.

Quero com isto dizer que a impossibilidade de inclusão de tributo na base de cálculo de tributo foi consignada, no RE 240.785/MG, em obiter dictum, vale dizer, não constitui ratio decidendi a amparar a assunção da premissa para julgamento de casos posteriores. A propósito, veja-se que a Ministra CÁRMEN LÚCIA, ao analisar o RE 240.785/MG, em seu voto lançado no RE 574.706/PR, ponderou que aquele precedente indicava, apenas, que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS afrontava o conteúdo semântico de "faturamento", não fazendo qualquer menção à suposta regra proibitiva, considerada pelo Ministro MARCO AURÉLIO:

"Mesmo a partir do exame dos autos, percebe-se que a questão em juízo foi submetida no que toca à COFINS ao exame deste E. Plenário em julgamento cuja duração perpassou diversos anos judiciais. Trata-se do RE 240.785, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014, cuja ementa reproduz-se a seguir

'TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro.
COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.'

A propósito, reproduz-se excerto do voto condutor do e. Ministro Relator Marco Aurélio:

'A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. **O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea 'b' do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal.'**

Por conseguinte, o fundamento determinante do voto reside em um conceito de faturamento restrito à quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços. Na espécie, a categoria não comportaria os ônus fiscais destinados a integrar o patrimônio da pessoa jurídica de direito público tributante, à luz da natureza indireta dos tributos incidentes sobre o consumo, v.g. ICMS. Assim, por não se tratar de medida de riqueza aferida pelo contribuinte, o valor alusivo ao ICMS não deveria compor a base de cálculo das contribuições para a COFINS".

O Ministro LUIZ FUX, por sua vez, que acompanhou a Relatora, rechaçou expressamente tal afirmação, nos seguintes e contundentes termos do seu voto:

"Eu não estou dizendo que tributo não pode incidir sobre tributo. Isso é uma técnica nossa, é uma técnica universal. Há pareceres aqui onde se demonstra que, no mundo inteiro, é possível tributo sobre tributo. O que nós estamos analisando aqui é como se faz a exegese de uma expressão constitucional, a ponto de respeitar-se os limites do poder tributário do Estado".

Ademais, no julgamento dos Embargos de Declaração no aludido RE 574.706/PR, a eminente Relatora, Ministra CÁRMEN LÚCIA, afirmou que não foi fundamento do seu voto a impossibilidade de inclusão de tributo na base de cálculo de tributo, rejeitando os Embargos de Declaração que visavam, no ponto, esclarecimentos quanto aos impactos de tal assertiva no sistema tributário como um todo, in verbis:

"17. A embargante afirma haver 'h) necessidade de esclarecimentos sobre os fundamentos do voto sobre incidência de tributo sobre tributo, do tributo na composição do preço, da base de cálculo dos tributos incidentes sobre receita ou receita bruta, afastando-se dela os tributos sobre operações, para se evitar interpretação conducente à inconstitucionalidade de todo o sistema tributário;'

18. Todos os pontos mencionados foram devidamente apreciados em relação especificamente ao tema posto à apreciação neste julgamento, limitado à análise da base de cálculo do PIS/COFINS. Não assiste razão à embargante quanto à necessidade de esclarecimentos sobre o impacto desta decisão em relação a todo sistema tributário. O de que ali se cuidou foi questão específica, em relação à base de cálculo das contribuições PIS/COFINS.

19. O exame da petição recursal é suficiente para constatar não se pretender provocar o esclarecimento de qualquer ponto obscuro, omissivo ou contraditório nem corrigir erro material, mas tão somente modificar o conteúdo do julgado para fazer prevalecer a tese da embargante.

Esse Supremo Tribunal Federal assentou serem incabíveis os embargos de declaração quando, 'a pretexto de esclarecer uma inexistente situação de obscuridade, omissão ou contradição, [a parte] vem a utilizá-los com o objetivo de infringir o julgado e de, assim, viabilizar um indevido reexame da causa' (RTJ n. 191/694-695, Relator o Ministro Celso de Mello)".

Destaco, ainda, precedente vinculante do STF, de 24/02/2021, submetido à sistemática de repercussão geral e posterior ao julgamento do RE 574.706/PR, em 15/03/2017, no qual se admitiu, expressamente, a inclusão de tributo na base de cálculo de tributo, a despeito das peculiaridades de cada exação analisada.

Com efeito, no **RE 1.187.264/SP, julgado em 24/02/2021**, de relatoria do Ministro MARCO AURÉLIO, Relator para o acórdão o Ministro ALEXANDRE DE MORAES, o STF fixou a seguinte tese, sob o rito 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” (Tema 1.048).**

O acórdão do aludido julgado restou assim ementado:

"EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. POSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. A Emenda Constitucional 42/2003 inaugurando nova ordem previdenciária, ao inserir o parágrafo 13 ao artigo 195 da Constituição da República, permitiu a instituição de contribuição previdenciária substitutiva daquela incidente sobre a folha de salários e pagamentos.

3. Diante da autorização constitucional, foi editada a Lei 12.546/2011 (objeto de conversão da Medida Provisória 540/2011), instituindo contribuição substitutiva (CPRB), com o escopo de desonerar a folha de salários/pagamentos e reduzir a carga tributária. Quando de sua instituição, era obrigatória às empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011; todavia, após alterações promovidas pela Lei 13.161/2015, o novo regime passou a ser facultativo.

4. As empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 têm a faculdade de aderir ao novo sistema, caso concluam que a sistemática da CPRB é, no seu contexto, mais benéfica do que a contribuição sobre a folha de pagamentos.

5. Impossibilidade da empresa optar pelo novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis.

5. Impossibilidade de a empresa aderir ao novo regime, abatendo do cálculo da CPRB o ICMS sobre ela incidente, pois ampliaria demasiadamente o benefício fiscal, pautado em amplo debate de políticas públicas tributárias, em grave violação ao artigo 155, § 6º, da CF/1988, que determina a edição de lei específica para tratar sobre redução de base de cálculo de tributo.

6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. **Tema 1.048, fixada 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'" (STF, RE 1.187.264/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, Rel. p/ acórdão Ministro ALEXANDRE DE MORAES, TRIBUNAL PLENO, julgado em 24/02/2021, DJe de 20/05/2021).**

Superior Tribunal de Justiça

De se ressaltar que, no voto vencido do Ministro MARCO AURÉLIO, Relator do RE 1.187.264/SP, cogitara ele da aplicação das razões de decidir do Tema 69 à espécie, defendendo a lógica de que não se poderia incluir tributo na base de cálculo de tributo que incide sobre o faturamento, nos seguintes termos:

"A controvérsia sobre a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na materialidade tributável das contribuições sociais não é nova no Tribunal.

No exame do extraordinário de nº 240.785, de minha relatoria, com acórdão veiculado no Diário da Justiça de 16 de dezembro de 2014, o Colegiado Maior assentou a impropriedade de incluir-se o tributo na base de incidência da Cofins. Confirmam o pronunciamento:

(...)

A óptica foi reiterada na análise do recurso extraordinário nº 574.706, relatora ministra Cármen Lúcia, revelador do Tema nº 69 da repercussão geral, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 2 de outubro de 2017. Fixou-se a seguinte tese:

O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins.

O caráter opcional de adesão à sistemática prevista na Lei nº 12.546/2011, bem assim a feição benéfica da disciplina não podem ser potencializados de modo a ensejar tributação em desacordo com o figurino constitucional.

Admitir a volatilidade dos institutos previstos na Lei Maior com base no regime fiscal ao qual submetido o contribuinte implica interpretar a Constituição Federal a partir da legislação comum, afastando a supremacia que lhe é própria.

(...)

Presente a sinonímia entre receita bruta e faturamento, tal como assentado no exame da ação declaratória de constitucionalidade nº 1, relator ministro Moreira Alves, surge a pertinência dos precedentes mencionados. Por consequência, impõe-se a exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB, cumprindo reiterar os fundamentos que deram suporte àqueles julgados:

(...)

Mesmo se aludindo à conotação ampla de receita, introduzida pela Emenda Constitucional nº 20/1998, a cobrança se mostra ilegítima, porquanto envolvidos valores que não revelam riqueza própria. Surge a inadequação à luz da capacidade contributiva. Como ter-se a imposição de tributo sobre grandeza alheia ao patrimônio do contribuinte? O sistema não fecha!

O alcance da tributação deve ser definido a partir da esfera de direitos de titularidade do sujeito passivo da obrigação: apenas há potencialidade para contribuir quando a grandeza prevista na norma envolve conteúdo econômico real. O simples ingresso e registro contábil da entrada da importância não a transforma em receita.

Descabe assentar que os valores alusivos ao ICMS, considerado o destino próprio aos cofres dos Estados ou do Distrito Federal, sinaliza medida de riqueza apanhada pelas expressões contidas no inciso I, alínea 'b', do artigo 195 da Constituição Federal.

Conheço do recurso extraordinário para provê-lo, assentando não se incluir na base de cálculo da CPRB o valor correspondente ao ICMS".

A construção jurídica foi rechaçada no voto do Relator para o acórdão, o Ministro ALEXANDRE DE MORAES, que foi acompanhado pela maioria dos Ministros da Corte Suprema, merecendo destaques os seguintes trechos da aludida decisão:

"Consoante consta dos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011, do cálculo da receita bruta serão excluídos apenas 'as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos'.

O Decreto-Lei 1.598/1977, por sua vez, que regulamenta o Imposto sobre a Renda, após alteração promovida pela Lei 12.973/2014, trouxe definição expressa do conceito de receita bruta e receita líquida, para fins de incidência tributária.

Nesse sentido, o artigo 12 do Decreto-Lei dispõe que:

'Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

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)

De acordo com a legislação vigente, se a receita líquida compreende a receita bruta, descontados, entre outros, os tributos incidentes, significa que, contrário sensu, a receita bruta compreende os tributos sobre ela incidentes.

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 aplicáveis".

Ressalte-se que o mesmo entendimento, com as mesmas razões de decidir, foi encampado no julgamento, pelo STF, **em 21/06/2021** – após, portanto, o julgamento do RE 574.706/PR, **em 15/03/2017**, e dos respectivos Embargos de Declaração, **em 13/05/2021** –, do RE 1.285.845/RS (Tema 1.135), no bojo do qual restou fixada a seguinte tese, sob o rito de repercussão geral: **"É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB"**.

Em suma, tenho que, ressalvados os casos expressos na Constituição Federal, na legislação e, evidentemente, o específico caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, no RE 574.706/PR, o atual cenário jurisprudencial não encampa a tese segundo a qual é vedada a inclusão de tributo na base de cálculo de tributo, permanecendo atuais e consentâneos com o ordenamento jurídico, a despeito do julgamento do Tema 69, pela Suprema Corte, as seguintes ponderações feitas pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, no voto vencedor que proferiu no REsp 1.144.469/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC/73), a despeito da reversão jurisprudencial ocorrida no âmbito do STF, quanto à tese fixada no aludido RE 574.706/PR.

"(...) com muito mais razão, é permitida a incidência de outros tributos uns sobre os outros. A esse respeito, de ver que o próprio STF, em sede de repercussão geral no RE n. 582.461 / SP, julgou constitucional a incidência do ICMS sobre o próprio ICMS (metodologia de cálculo 'por dentro'), a saber:

(...)

Nessa mesma linha, o art. 155, §2º, XII, 'i', da CF/88 (incluído pela EC n. 33/2001), determinou expressamente a incidência do ICMS sobre o próprio ICMS, in verbis:

(...)

Aliás, as próprias contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, por incidirem sobre a receita bruta, acabam por incidir sobre o valor que será destinado a seu próprio pagamento, isto é, incidem sobre elas mesmas, a lição já foi inclusive assimilada e referendada em recurso representativo da controvérsia por este STJ quando julgou a legalidade do repasse das ditas contribuições ao consumidor final dentro das faturas de telefonia, consoante os cálculos 'por dentro' das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS efetuados pela Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL, verbo ad verbum:

(...)

Este STJ também já se manifestou em sede de recurso representativo da controvérsia no sentido da legalidade da inclusão da CSLL (isto é, do valor a ser pago a título de CSLL) dentro da base de cálculo do IRPJ e da própria CSLL, segue a ementa do julgado:

(...)

Também foi referendada pelo STJ a inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI, consoante os seguintes precedentes: REsp. n. 675.663 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 24.08.2010; REsp. Nº 610.908 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.9.2005, AgRg no REsp. Nº 462.262 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.11.2007.

Nessa mesma linha, há várias outras situações de incidência de tributo sobre tributo que, por um motivo ou outro, ainda não receberam exame judicial. Para exemplo: a contribuição social incidente sobre a folha de salário e a devida pelo empregado, previstas, respectivamente, no inciso I, 'a', e no inciso II do art. 195 da CF/88. No primeiro caso, a contribuição ao incidir sobre a folha de salário incide, em consequência, sobre a contribuição do empregado; no outro, a contribuição do empregado ao incidir sobre o valor bruto da remuneração incide, por conseguinte, sobre ela mesma (MACIEL, Everardo & SCHONTAG, José Antônio. 'O ICMS e a base de cálculo da COFINS', Valor Econômico, edição de 2.8.2002).

Em outro exemplo, também o IRPJ e a CSLL estão na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS já que o valor que será utilizado para seu pagamento é proveniente das receitas auferidas pela empresa, isto é, constitui receita bruta.

Também o IRPJ está na base de cálculo do próprio IRPJ, já que a

Provisão para o Imposto de Renda não é excluída do Lucro Líquido para a formação do Lucro Real (base de cálculo do IRPJ).

Mais recentemente, foi decidido por este STJ, em sede de recurso representativo da controvérsia, que o valor reservado pela empresa para o pagamento do ISSQN compõe o faturamento e a receita bruta, a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS:

(...)

Já no caso das pessoas físicas, o valor que será utilizado para o pagamento do IPTU e do IPVA de imóveis e veículos automotores de sua propriedade sofre a tributação pelo IRPF. Isso sem falar na tributação indireta, pois aí tem-se que o IRPF incide sobre o ISS, o ICMS, o IPI, as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e tudo o mais que é suportado economicamente pelo consumidor final. Veja-se que os exemplos são muitos e têm como limite a imaginação do intérprete da legislação, não havendo, por isso, qualquer parâmetro seguro para afirmar que a incidência de tributo sobre tributo é vedada por alguma regra implícita constitucional ou infraconstitucional.

Desse modo, o ordenamento jurídico pátrio comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo. Ou seja, é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, a priori, ao princípio da capacidade contributiva".

Isto posto, passo a analisar o reflexo, no presente julgamento, da tese firmada pelo STF, no RE 574.706/PR (Tema 69), sob o regime de repercussão geral, fazendo, antes, breves considerações acerca da apuração do ICMS-ST sob a ótica do substituto e do substituído, para então tratar do impacto desta apuração na contribuição ao PIS e na COFINS.

II - DA SISTEMÁTICA DO RECOLHIMENTO DO ICMS-ST PELA ÓTICA DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO E SEU IMPACTO NA APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

O substituto tributário do ICMS, na substituição tributária para frente, recolhe, além do ICMS próprio, o imposto que seria devido pelos agentes econômicos que praticam o fato gerador nas etapas subsequentes da cadeia produtiva.

Pelo fato de pagar imposto próprio e de terceiro, poderá abater do ICMS-ST, devido pelo substituído, mas por ele antecipado, o montante do tributo que recolhe na qualidade de contribuinte, imperativo do regime da não-cumulatividade do imposto. De fato, a Lei Complementar 87/96 prevê o seguinte:

"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.

§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.

(...)

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

I - (...);

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.

(...)

§5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto."

Como se observa, a não-cumulatividade do ICMS ocorre na esfera patrimonial do substituto tributário, na substituição tributária progressiva, ainda que seja ele o primeiro elo da cadeia produtiva, uma vez que ele se apropria dos créditos originados da operação própria para abater dos débitos decorrentes do regime de substituição tributária que antecipa, em favor do substituído. Por conseguinte, é lícito concluir que as razões de decidir do STF, no RE 574.706/PR, garantem ao substituto tributário do ICMS a exclusão, tanto do ICMS próprio, quanto do ICMS-ST, da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Sucedo que a própria legislação tributária já permite a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS do substituto tributário. Veja-se o que prevê o art. 12, § 4º, do Decreto-lei 1.598/77:

"Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes;

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.

§4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§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."

Nesse sentido, a Segunda Turma do STJ, embora julgando matéria distinta, firmou compreensão no sentido de que, "quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta" (STJ, REsp 1.456.648/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/06/2016).

Em suma, tem-se que o substituto tributário do ICMS pode excluir o ICMS próprio da base de cálculo do PIS e da COFINS, por força da tese fixada no Tema 69 da repercussão geral, no RE 574.706/PR, assim como o ICMS-ST, seja por força da expressa previsão legal, seja pelas razões de decidir do multicitado precedente do STF.

III - DA SISTEMÁTICA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST PELA ÓTICA DO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO E SEU IMPACTO NA APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Por sua vez, o substituído tributário do ICMS, que recebe a mercadoria com retenção antecipada do imposto, não recolherá o ICMS em relação às operações próprias – porque já pago – e, conseqüentemente, não aproveitará os créditos decorrentes dos pagamentos havidos nas etapas anteriores. É que, via de regra, os créditos de ICMS são registrados para compensação com os débitos do imposto pertinentes às operações de uma

cadeia produtiva, a despeito de serem apurados e recolhidos por período de apuração, de forma que, não havendo débito na saída, não há crédito a ser reconhecido na entrada (art. 155, § 2º, a, da CF/88).

Foi por isto que, no AgInt no AgInt no REsp 1.898.511/SC, de minha relatoria, citado pelo Relator, a Segunda Turma do STJ firmou compreensão – invocando precedente do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, no AgInt no REsp 1.885.048/RS – no sentido de que "o ICMS-ST é recolhido pelo substituto tributário (responsabilidade tributária por substituição) e não pelo substituído, assumindo a feição de tributação direta (e não indireta como o ICMS regular), não havendo que se falar em não-cumulatividade, já que não há tributação em cadeia. Desse modo, não está destacado nas notas fiscais de saída do substituído, donde se conclui que este (substituído) é mero contribuinte econômico do tributo em questão. Nessa condição, o substituto pode optar por absorver o impacto econômico da exação sem repassá-lo ao substituído. Tal significa que tudo aquilo que o substituído recebe pela venda de suas mercadorias e/ou serviços a terceiros é preço e, como tal, constitui receita bruta/faturamento seu, não guardando qualquer relação com o ICMS-ST já recolhido pelo substituto", para então concluir que "à toda evidência, o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído simplesmente porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo. É da natureza de todos os tributos a repercussão econômica. Os informes de 'ICMS Cobrado Anteriormente por ST' preenchidos eletronicamente pelo substituído existem apenas para efeito de controle fiscal".

Destaco que a Primeira Turma do STJ, embora julgando matéria diversa, consignou, em diversas oportunidades, semelhante compreensão, consoante se verifica das seguintes ementas:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. MANDADO DE SEGURANÇA. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (ICMS-ST). AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA POR EMPRESA SUBSTITUÍDA. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO ESTADUAL. LEGALIDADE. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO. PRECEDENTE DESTA TURMA.

(...)

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição, obscuridade ou erro material.

III - A 1ª Turma desta Corte assentou que a disposição do art. 17 da Lei

n. 11.033/2004, a qual assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTO. Por conseguinte, o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído.

IV - Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor. Precedente.

V - A repercussão econômica onerosa do recolhimento antecipado do ICMS-ST, pelo substituto, é assimilada pelo substituído imediato na cadeia quando da aquisição do bem, a quem, todavia, não será facultado gerar crédito na saída da mercadoria (venda), devendo emitir a nota fiscal sem destaque do imposto estadual, tornando o tributo, nesse contexto, irrecuperável na escrita fiscal, critério definidor adotado pela legislação de regência.

VI - Recurso especial improvido" (STJ, REsp 1.909.823/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 11/03/2021).

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. **CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (ICMS-ST). AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA POR EMPRESA SUBSTITUÍDA. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO ESTADUAL. LEGALIDADE. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO.**

(...)

II - A 1ª Turma desta Corte assentou que a disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, a qual assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTO. Por conseguinte, o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído.

III - Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor.

IV - A repercussão econômica onerosa do recolhimento antecipado do ICMS-ST, pelo substituto, é assimilada pelo substituído imediato na cadeia quando da aquisição do bem, a quem, todavia, não será facultado gerar crédito na saída da mercadoria (venda), devendo emitir a nota fiscal sem destaque do imposto estadual, tornando o tributo, nesse contexto, irrecuperável na escrita fiscal, critério definidor adotado pela legislação de regência.

V - Recurso especial provido" (STJ, REsp 1.428.247/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, Rel. p/ acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 29/10/2019).

Esta era a sistemática de apuração do ICMS, ao menos até 19/10/2016 – data do julgamento do RE 593.849/MG (Rel. Ministro EDSON FACHIN, TRIBUNAL PLENO, DJe de 05/04/2017), Tema 201/STF, o que justificara, à luz da jurisprudência da Segunda Turma, compreender o ICMS-ST como um tributo direto, porquanto apenas um custo suportado pelo substituído e repassado no preço ao adquirente consumidor final, ou, à luz da compreensão da Primeira Turma, um custo de aquisição, porquanto irrecuperável na escrita fiscal.

Ocorre que o STF, no julgamento, em 19/10/2016, do RE 593.849/MG (Tema 201/STF), sob o rito de repercussão geral, fixou tese no sentido de que **"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"**. O dispositivo do aludido RE 593.849/MG foi assim redigido:

"Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário a que se dá provimento, para reformar o acórdão recorrido e **afirmar o direito da parte Recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior**, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na LC 118/05".

Tal precedente alterou substancialmente a sistemática de apuração do ICMS pela ótica do substituído tributário. Isso porque, conforme ressaltado no voto do Relator, **"na prática, o STF prestigiou o entendimento de que não há diferenciação quantos (sic) efeitos dos regimes regular e de substituição tributária, corrigindo as distorções que**

essa última ficção jurídica poderia ocasionar. Quer dizer, colhe-se das conclusões lançadas no Tema 201 que os contribuintes os quais estejam sujeitos ou não ao regime de substituição tributária deverão recolher o tributo com base no efetivo preço de venda praticado".

Embora não tenha constado da tese firmada pelo STF, no RE 593.849/MG, o reverso da moeda, ou seja, a possibilidade de os Estados exigirem dos contribuintes a complementação do ICMS, quando verificado que o fato gerador tenha ocorrido em valor superior à base presumida, vários votos lançados no bojo do aludido RE 593.849/MG ressaltam tal possibilidade, o que motivou alguns Estados da Federação a instituir a cobrança do complemento do imposto e o cumprimento de inúmeras obrigações acessórias tendentes à verificação da conformidade fiscal dos contribuintes substituídos.

Assim, **em tese**, os contribuintes substituídos do ICMS (em especial os varejistas) devem, tal qual os contribuintes substitutos, controlar o registro de entrada e saída de mercadorias e verificar, periodicamente, se o montante recolhido antecipadamente, a título de ICMS-ST, corresponde ao valor do imposto efetivamente devido, podendo pleitear a restituição do imposto pago em excesso e devendo complementar o montante antecipado a menor. Disso resulta que, hoje, a sistemática da substituição tributária do ICMS – que antes se aproximava da técnica de tributação definitiva ou exclusiva do imposto de renda – hoje mais se identifica com a técnica da retenção na fonte deste mesmo imposto, sujeita ao ajuste, no correspondente período de apuração.

Daí a escorreita conclusão do Relator, no sentido de que o ICMS-ST não pode ser compreendido como um tributo direto, mas, sim, um tributo indireto, tal qual o ICMS próprio, uma vez que não mais existe substancial diferença entre os regimes de apuração do ICMS, pela ótica do substituído tributário.

Acrescento, por outro lado, que também não mais faz sentido a compreensão da Primeira Turma no sentido de que o ICMS-ST corresponde a custo de aquisição para o substituído tributário. À luz das premissas postas no voto do Relator e por mim encampadas, no particular, é preciso reconhecer que o ICMS-ST equivale a uma parcela da receita do substituído (e não um custo), tanto que o art. 12, § 4º, do Decreto-lei 1.598/77 já exclui tal montante da base de cálculo do PIS e da COFINS do substituto e, agora, é de se reconhecer, por representar ele um ônus fiscal indevidamente incidente sobre a receita do substituído, que poderá ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Fiz questão de ressaltar que esta sistemática restou alterada, em tese, porque não se pode olvidar a celebração, no âmbito do CONFAZ, do Convênio ICMS 67, de 05/07/2019, por meio do qual, na sua cláusula terceira – após as alterações do Convênio ICMS 177/2022 –, ficaram autorizados "os Estados do Acre, Alagoas, Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia e São Paulo (...) a instituir Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária, para

segmentos varejistas, com dispensa de pagamento do imposto correspondente à complementação do ICMS retido por substituição tributária, nos casos em que o preço praticado na operação a consumidor final for superior a base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária", sob a contrapartida de, conforme o parágrafo único da mencionada cláusula, "os contribuintes (...) firmarem compromisso de não exigir a restituição decorrente de realização de operações a consumidor final com preço inferior a base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária".

Ou seja, praticamente 70% dos Estados da Federação abriram mão da complementação do imposto, em contrapartida à renúncia da restituição do excesso pelos contribuintes, especificamente para os que aderirem ao Regime Optativo de Tributação. Neste caso, os contribuintes continuarão apurando o ICMS como antes, vale dizer, sem controle dos montantes recolhidos do imposto na entrada e na saída, hipótese em que não ocorrerá o fenômeno do mero trânsito contábil em relação ao ICMS-ST.

Entretanto, a existência de um regime optativo de apuração do imposto não altera – ao contrário, confirma – a tese da possibilidade da exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS do substituído tributário do imposto, haja vista que, regra geral, e com muito mais razão após o julgamento do Tema 201 da repercussão geral do STF, **"o ICMS e o ICMS/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"** (STJ, REsp 1.454.184/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 09/06/2016).

Assim, é devida a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS do substituído tributário, uma vez que a parcela do imposto antecipada pelo substituto (responsável) corresponde a tributo devido pelo substituído (contribuinte), embora por aquele antecipado. Estando sujeito a ajuste no correspondente período de apuração (complemento ou restituição), o ICMS-ST não mais possui feição de tributo direto – a despeito da inexistência de destaque na nota fiscal de saída – e nem corresponde a um custo de aquisição, mas sim a imposto indireto e incidente sobre parcela de sua receita futura. Portanto, não há fundamento para conferir, ao ICMS-ST, tratamento jurídico distinto do ICMS próprio, no que concerne à sua exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS.

IV - DO CASO CONCRETO

No presente Recurso Especial o contribuinte sustenta violação ao art. 1.022 do CPC/2015, bem como ao art. 1º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e ao art. 12 do Decreto-lei 1.598/77, em relação à base de cálculo do PIS e da COFINS.

Acompanho Relator, quando faz incidir a Súmula 284/STF quanto à violação ao art. 1.022 do CPC/2015, porquanto não especificado em qual inciso se enquadraria o alegado

Superior Tribunal de Justiça

vício de natureza processual, pelo que também não conheço da matéria, no particular.

No mérito, o acórdão recorrido diverge da tese proposta pelo Relator, pelo que, em consequência, o Recurso Especial do contribuinte deve ser provido.

Pelo exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial do contribuinte, e, nessa extensão, dou-lhe provimento, para conceder a segurança, acompanhando a conclusão do voto do Relator.

V - CONCLUSÃO

Pelo exposto, **ACOMPANHO o Relator em relação à tese fixada, à modulação dos efeitos e quando conheceu parcialmente do Recurso Especial, para, nessa extensão, dar-lhe provimento**, para conceder a segurança, com a **RESSALVA**, porém, de que não o faço por extrair, do RE 574.706/PR, precedente segundo o qual está vedada a inclusão de tributo na base de cálculo de tributo, nos termos da fundamentação.

É como voto.

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.896.678 - RS (2020/0246143-5)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : DELTASUL UTILIDADES LTDA
ADVOGADOS : RENAN JULIANO DA SILVEIRA GODOY - RS068928A
GUILHERME MOISES WAGNER - RS093517A
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
MARCOS ABREU TORRES - BA019668

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. ICMS-ST. CONTRIBUIÇÃO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

TESE REPETITIVA DEBATIDA NOS AUTOS

1. A questão controvertida debatida nestes autos encontra-se bem descrita no pedido deduzido ao final da petição de impetração do Mandado de Segurança (fl. 32, e-STJ) e assim pode ser descrita: há direito de a empresa (substituída) excluir da receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, o valor ICMS-ST pago antecipadamente por ocasião da aquisição de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária?

VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC: INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF

2. Não se conhece do Recurso Especial em relação à ofensa ao art. 1.022 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

MÉRITO

3. O objeto litigioso, anteriormente descrito, é caracterizado pela posição divergente entre as Turmas integrantes da Seção de Direito Público do STJ. Chamou-me atenção a brilhante análise apresentada pelo eminente Ministro Relator, que traz fundamentos que, até então, salvo melhor juízo, não foram ponderados nos precedentes da Segunda Turma do STJ: a) o regime de substituição tributária não altera a natureza jurídica do tributo (ICMS), que continua a ser tributo indireto, **constituindo a previsão legal de atribuição da responsabilidade tributária a terceiro, mediante antecipação do recolhimento da exação, mera técnica de arrecadação** que facilita o procedimento fiscalizatório; b) **consequentemente, o julgamento da matéria não pode se desviar das premissas estabelecidas no julgamento do Tema 69 de Repercussão Geral no STF**, em que se definiu que o valor do ICMS destacado nas notas fiscais não constitui receita da pessoa jurídica e, portanto, não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins.

CONCLUSÃO

4. Voto no sentido de **ACOMPANHAR** a tese repetitiva proposta e a solução do caso concreto, nos termos do Voto do em. Ministro Gurgel de Faria.

VOTO-VOGAL

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN: A questão controvertida debatida nestes autos encontra-se bem descrita no pedido deduzido ao final da petição de impetração do Mandado de Segurança (fl. 32, e-STJ): direito de a empresa (substituída) excluir da receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor ICMS-ST pago antecipadamente por ocasião da aquisição de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária.

O eminente Ministro Relator, em aprofundado Voto (aproximadamente 22 páginas), fixou adequadamente os pontos e fundamentos relevantes para a solução da lide.

O objeto litigioso é caracterizado pela posição divergente entre as Turmas integrantes da Seção de Direito Público do STJ. Chamou-me atenção a brilhante análise apresentada pelo em. Ministro Gurgel de Faria, que traz fundamentos que, até então, salvo melhor juízo, não foram ponderados nos precedentes da Segunda Turma do STJ: a) o regime de substituição tributária não altera a natureza jurídica do tributo (ICMS), que continua a ser tributo indireto, constituindo a previsão legal de atribuição da responsabilidade tributária a terceiro, mediante antecipação do recolhimento da exação, mera técnica de arrecadação que facilita o procedimento fiscalizatório; b) conseqüentemente, o julgamento da matéria não pode se desviar das premissas estabelecidas no julgamento do Tema 69 de Repercussão Geral no STF, em que se definiu que o valor do ICMS destacado nas notas fiscais não constitui receita da pessoa jurídica e, portanto, não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

A essas ponderações – suficientes, a meu ver, para reforçar orientação contraposta ao entendimento da Segunda Turma do STJ – Sua Excelência acrescenta outras (por exemplo, princípio da isonomia, comprometimento do pacto federativo, etc.). Sobre tais ponderações, com a devida vênia, deixo de me manifestar, por consubstanciarem valoração de fundamentos constitucionais, e não da legislação federal propriamente dita, em matéria que, consoante bem registrado em seu Voto, foi expressamente considerada pelo STF como não passível de afetação ao julgamento no âmbito da Repercussão Geral, pois seria meramente

Superior Tribunal de Justiça

reflexa eventual violação de normas constitucionais (RE 1.258.842/RS: "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").

Registro, ao final, que, após os debates apresentados nesta sessão, após o judicioso Voto-Vista da eminente Ministra Assusete Magalhães, tendo ficado esclarecido que não se está a propor, mesmo como fundamento do Voto, entendimento de que nosso ordenamento jurídico veda peremptoriamente, em todo e qualquer caso, a inclusão de tributo na base de cálculo de tributo, nada há a acrescentar a esse respeito.

Com essas singelas considerações, **ACOMPANHO** o em. Ministro Relator na tese proposta e na solução dos casos concretos, submetidos em conjunto para julgamento no rito dos Recursos repetitivos.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2020/0246143-5

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.896.678 / RS

Número Origem: 50034748220194047111

PAUTA: 23/11/2022

JULGADO: 23/11/2022

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro SÉRGIO KUKINA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EDSON OLIVEIRA DE ALMEIDA

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DELTASUL UTILIDADES LTDA
ADVOGADOS : RENAN JULIANO DA SILVEIRA GODOY - RS068928A
GUILHERME MOISES WAGNER - RS093517A
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
ARIANE COSTA GUIMARÃES - DF029766
ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR - DF042873
RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dra. MARISE CORREIA DE OLIVEIRA, pela parte: RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

Dra. ARIANE COSTA GUIMARÃES, pela parte: INTERES.: INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - IDV

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo parcialmente do recurso especial e,

Superior Tribunal de Justiça

nessa extensão, dando-lhe provimento, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Assusete Magalhães. Aguardam os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Regina Helena Costa.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2020/0246143-5 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.896.678 / RS**

Número Origem: 50034748220194047111

PAUTA: 26/04/2023

JULGADO: 26/04/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DELTASUL UTILIDADES LTDA
ADVOGADOS : RENAN JULIANO DA SILVEIRA GODOY - RS068928A
 GUILHERME MOISES WAGNER - RS093517A
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
 PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
 MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS
 CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
 PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
 ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766
 ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR - DF042873
 RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, prorrogou-se por 30 (trinta) dias o pedido de vista formulado pela Sra. Ministra Assusete Magalhães, nos termos do § 1º do art. 162, do RISTJ.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2020/0246143-5

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.896.678 / RS

Número Origem: 50034748220194047111

PAUTA: 13/09/2023

JULGADO: 13/09/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DELTASUL UTILIDADES LTDA
ADVOGADOS : RENAN JULIANO DA SILVEIRA GODOY - RS068928A
GUILHERME MOISES WAGNER - RS093517A
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766
ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR - DF042873
RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação da Sra. Ministra Assusete Magalhães.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2020/0246143-5

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.896.678 / RS

Número Origem: 50034748220194047111

PAUTA: 25/10/2023

JULGADO: 25/10/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EDSON OLIVEIRA DE ALMEIDA

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DELTASUL UTILIDADES LTDA
ADVOGADOS : RENAN JULIANO DA SILVEIRA GODOY - RS068928A
GUILHERME MOISES WAGNER - RS093517A
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766
ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR - DF042873
RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação da Sra. Ministra Assusete Magalhães.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2020/0246143-5 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.896.678 / RS

Número Origem: 50034748220194047111

PAUTA: 22/11/2023

JULGADO: 22/11/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EDSON OLIVEIRA DE ALMEIDA

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DELTASUL UTILIDADES LTDA
ADVOGADOS : RENAN JULIANO DA SILVEIRA GODOY - RS068928A
 GUILHERME MOISES WAGNER - RS093517A
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
 PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
 MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS
 CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
 PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
 ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766
 ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR - DF042873
 RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação da Sra. Ministra Assusete Magalhães.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2020/0246143-5 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.896.678 / RS**

Número Origem: 50034748220194047111

PAUTA: 22/11/2023

JULGADO: 13/12/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **DARCY SANTANA VITOBELLO**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DELTASUL UTILIDADES LTDA
ADVOGADOS : RENAN JULIANO DA SILVEIRA GODOY - RS068928A
 GUILHERME MOISES WAGNER - RS093517A
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
 PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
 MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS
 CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
 PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
 ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766
 ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR - DF042873
 RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Seção, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa extensão, deu-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica, no tema 1125: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva."

Superior Tribunal de Justiça

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães (voto-vista) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Sérgio Kukina.

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.958.265 - SP (2021/0282195-3)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS MAITAN LTDA E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A
MARCO ANTÔNIO GOMES BEHRNDT - SP173362
DANIEL MONTEIRO PEIXOTO - SP238434
ADVOGADOS : JANAINA SANTOS CASTRO E OUTRO(S) - DF046175
TAIANE MICHELI HERMINI - SP354296
FLÁVIA TEIGA BETETO - SP404750
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO -
"AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766
ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR -
DF042873
RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SUBSTITUÍDO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

1. O Supremo Tribunal Federal decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS (RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, DJe 02/10/2017), firmando a seguinte tese da repercussão geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS" (Tema 69).

2. No tocante ao ICMS-ST, contudo, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu a ausência de repercussão geral: "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" (Tema 1.098).

3. O regime de substituição tributária – que concentra, em regra, em um único contribuinte o dever de pagar pela integralidade do tributo devido pelos demais integrantes da cadeia produtiva – constitui mecanismo especial de arrecadação destinado a conferir, sobretudo, maior eficiência

Superior Tribunal de Justiça

ao procedimento de fiscalização, não configurando incentivo ou benefício fiscal, tampouco implicando aumento ou diminuição da carga tributária.

4. O substituído é quem pratica o fato gerador do ICMS-ST, ao transmitir a titularidade da mercadoria, de forma onerosa, sendo que, por uma questão de praticidade contida na norma jurídica, a obrigação tributária recai sobre o substituto que, na qualidade de responsável, antecipa o pagamento do tributo, adotando técnicas previamente estabelecidas na lei para presumir a base de cálculo.

5. Os contribuintes (substituídos ou não) ocupam posições jurídicas idênticas quanto à submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a distinção entre eles encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento, de modo que é incabível qualquer entendimento que contemple majoração de carga tributária ao substituído tributário tão somente em razão dessa peculiaridade na forma de operacionalizar a cobrança do tributo.

6. A interpretação do disposto nos arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, realizada especialmente à luz dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência e da tese fixada em repercussão geral (Tema 69 do STF), conduz ao entendimento de que devem ser excluídos os valores correspondentes ao ICMS-ST destacado da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo substituído no regime de substituição progressiva.

7. Diante da circunstância de que a submissão ao regime de substituição depende de lei estadual, a indevida distinção entre ICMS regular e ICMS-ST na composição da base de cálculo das contribuições em tela concederia aos Estados e ao Distrito Federal a possibilidade de invadir a competência tributária da União, comprometendo o pacto federativo, ao tempo que representaria espécie de isenção heterônoma.

8. Para os fins previstos no art. 1.036 do CPC/2015, fixa-se a seguinte tese: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva."

9. Recurso especial desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica, no tema 1125: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva." Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães (voto-vista) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro

Superior Tribunal de Justiça

Francisco Falcão. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Sérgio Kukina.

Brasília, 13 de dezembro de 2023

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1958265 - SP (2021/0282195-3)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS MAITAN LTDA E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A
MARCO ANTÔNIO GOMES BEHRNDT - SP173362
DANIEL MONTEIRO PEIXOTO - SP238434
JANAINA SANTOS CASTRO E OUTRO(S) - DF046175
TAIANE MICHELI HERMINI - SP354296
FLÁVIA TEIGA BETETO - SP404750
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO -
"AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766
ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR -
DF042873
RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SUBSTITUÍDO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

1. O Supremo Tribunal Federal decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS (RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, DJe 02/10/2017), firmando a seguinte tese da repercussão geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS"

(Tema 69).

2. No tocante ao ICMS-ST, contudo, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu a ausência de repercussão geral: “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” (Tema 1.098).

3. O regime de substituição tributária – que concentra, em regra, em um único contribuinte o dever de pagar pela integralidade do tributo devido pelos demais integrantes da cadeia produtiva – constitui mecanismo especial de arrecadação destinado a conferir, sobretudo, maior eficiência ao procedimento de fiscalização, não configurando incentivo ou benefício fiscal, tampouco implicando aumento ou diminuição da carga tributária.

4. O substituído é quem pratica o fato gerador do ICMS-ST, ao transmitir a titularidade da mercadoria, de forma onerosa, sendo que, por uma questão de praticidade contida na norma jurídica, a obrigação tributária recai sobre o substituto que, na qualidade de responsável, antecipa o pagamento do tributo, adotando técnicas previamente estabelecidas na lei para presumir a base de cálculo.

5. Os contribuintes (substituídos ou não) ocupam posições jurídicas idênticas quanto à submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a distinção entre eles encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento, de modo que é incabível qualquer entendimento que contemple majoração de carga tributária ao substituído tributário tão somente em razão dessa peculiaridade na forma de operacionalizar a cobrança do tributo.

6. A interpretação do disposto nos arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, realizada especialmente à luz dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência e da tese fixada em repercussão geral (Tema 69 do STF), conduz ao entendimento de que devem ser excluídos os valores correspondentes ao ICMS-ST destacado da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo substituído no regime de substituição progressiva.

7. Diante da circunstância de que a submissão ao regime de substituição depende de lei estadual, a indevida distinção entre ICMS regular e ICMS-ST na composição da base de cálculo das contribuições em tela concederia aos Estados e ao Distrito Federal a possibilidade de invadir a competência tributária da União, comprometendo o pacto federativo, ao tempo que representaria espécie de isenção heterônoma.

8. Para os fins previstos no art. 1.036 do CPC/2015, fixa-se a seguinte tese: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da

Contribuição ao PIS e da COFINS, devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva.”

9. Recurso especial desprovido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro na alínea “a” do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região assim ementado (e-STJ fls. 1.387/1.388):

AGRAVO INTERNO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSUAL CIVIL. PIS COFINS. ICMS-ST. AGRAVO IMPROVIDO.

1. A decisão agravada foi proferida em consonância com o entendimento jurisprudencial do E. STF, do C. STJ e desta Eg. Corte, com supedâneo no art. 932, do CPC, inexistindo qualquer ilegalidade ou abuso de poder.

2. O Plenário do E. 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, não pode integrar a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS. Tema nº 69: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS".

3. Saliento que a mesma orientação deve ser aplicada à exclusão do ICMS em substituição tributária, em consonância com entendimento existente tanto no C. STJ como nesta E. Turma.

4. O valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS é o destacado na nota fiscal, com base na orientação firmada pela Suprema Corte.

5. Agravo improvido.

Os embargos de declaração foram rejeitados (e-STJ fls. 1.446/1.452).

A parte recorrente alega que o “o v. acórdão recorrido ofendeu os arts. 8º, 13, §1º, I, 19 e 20 da Lei Complementar n. 87/9196, o art. 1º da Lei n. 10.637/2002, o art. 1º da Lei n. 10.833/2002, o art. 2º da Lei n. 9.715/1998, o art. 2º da Lei Complementar n. 70/1991, o art. 128 do Código Tributário Nacional, os arts. 11 e 489, II, e 1022 do CPC e os arts. 10, 141, 490 e 192 do CPC” (e-STJ fl. 1.468).

Defende, no que interessa, que: a) houve negativa de prestação jurisdicional, "especialmente no que tange ao critério de cálculo a ser utilizado, não houve manifestação fundamentada do E. Tribunal Regional Federal" (fl. 1.475); b) não deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS o ICMS-ST destacado nas notas fiscais; c) a ausência de ICMS na nota fiscal ou destacado pelo substituído impede o reconhecimento de exclusão do tributo estadual da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, assim como a inexistência de trânsito do imposto pelas contas do contribuinte, havendo distinção quanto à tese firmada no Tema 69 da repercussão geral; e d) o ICMS-ST compõe o custo da mercadoria vendida pelo

contribuinte substituído e, por conseguinte, integra o conceito de receita bruta.

Após a apresentação de contrarrazões (e-STJ fls. 1.574/1.584), o Tribunal de origem admitiu o apelo nobre (e-STJ fls. 1.598/1.600), determinando a subida dos autos para esta Corte Superior.

O Presidente da Comissão Gestora de Precedentes, eminente Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, qualificou o presente recurso especial como representativo de controvérsia, tal como delimitado à e-STJ fl. 1.668.

O Ministério Público Federal manifestou-se pela admissão do recurso como representativo de controvérsia (e-STJ fls. 1.674/1.678).

Na sequência, o Ministro Presidente da Comissão Gestora de Precedentes do STJ, ratificando a sua compreensão de que o presente recurso está qualificado como candidato à afetação pelo sistema dos repetitivos, determinou a distribuição do feito (e-STJ fls. 1.680/1.684).

Diante do acórdão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a ausência de repercussão geral sobre o ICMS-ST na base de cálculo da Contribuição ao PIS e COFINS, assentando se tratar de tema de índole infraconstitucional, e da multiplicidade de recursos especiais tratando da questão, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sessão de julgamento de 07/12/2021, afetou o presente processo ao rito dos recursos repetitivos em acórdão assim ementado (e-STJ fl. 1.693):

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. EXCLUSÃO. (IM)POSSIBILIDADE.

1. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça refere-se à possibilidade de o contribuinte substituído, no regime de substituição tributária progressiva do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS-ST), excluir da base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) a parcela correspondente ao tributo estadual recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto.
2. Tese controvertida: Possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído.
3. Afetação do recurso especial como representativo da controvérsia repetitiva para que seja julgado na Primeira Seção (DJe de 17/12/2022).

O Ministério Público Federal manifestou-se pelo desprovimento do recurso especial, nos termos da seguinte ementa (e-STJ fl. 1.720):

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO BASE DE CÁLCULO DA PIS. COFINS.

POSSIBILIDADE.

– Parecer pelo conhecimento e não provimento do recurso especial, bem como pela fixação da tese:

Pela exclusão do ICMS-ST, no regime de substituição tributária progressiva, da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

A CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS REVENDAS AMBEV E DAS EMPRESAS DE LOGÍSTICA DA DISTRIBUIÇÃO – CONFENAR requereu a desistência de sua inclusão como *amicus curiae*, tendo sido o pedido homologado.

É o relatório.

VOTO

De início, cabe registrar que a questão submetida ao presente recurso especial representativo de controvérsia se refere, nos termos da afetação, à possibilidade de o contribuinte substituído, no regime de substituição tributária progressiva do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS-ST), excluir da base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) a parcela correspondente ao tributo estadual recolhido antecipadamente pelo substituto.

Em regra, nesses casos, o contribuinte substituído propõe ação na qual alega que o ICMS-ST recolhido pelo substituto tributário, não obstante seja destinado ao cofre público estadual, incorpora-se ao custo de aquisição dos bens que serão revendidos ao consumidor final e compõe indevidamente seu faturamento/receita bruta, base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

O Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 574.706/PR (Rel. Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 02/10/2017), ao julgar o Tema 69 da repercussão geral, definiu a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.”

Contudo, em relação ao ICMS-ST, o Tribunal Pleno da Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, em sessão de julgamento de 14/08/2020, reconheceu a ausência de repercussão geral sobre o tema, firmando a seguinte tese: “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” (Tema 1.098).

Diante desse entendimento do Supremo Tribunal Federal e diante da multiplicidade de recursos especiais tratando do tema, a Primeira Seção, conforme relatado, decidiu submeter o presente recurso especial e o REsp 1.896.678/RS ao regime dos recursos especiais repetitivos.

Pois bem.

Inicialmente, devem ser rejeitadas as preliminares deduzidas pela Fazenda Nacional no apelo especial em foco.

Fica prejudicada, em primeiro lugar, a pretensão da recorrente de suspender o presente processo até o julgamento em definitivo do RE 574.706 (Tema 69), uma vez que já houve, no STF, o trânsito em julgado do referido recurso representativo de controvérsia.

Em relação à alegada negativa de prestação jurisdicional, a Corte Regional desenvolveu fundamentação clara e expressa acerca do porquê ter concluído pela ilegalidade da inclusão dos valores arrecadados a título de ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Compreendeu o juízo *a quo* que as balizas lançadas pelo Supremo no julgamento do RE 574.706 (Tema 69) seriam plenamente aplicáveis no caso concreto, que discute o ICMS-ST.

Além disso, ao contrário do que alega o fisco, o Tribunal local detalhou, ainda, que "o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS é o destacado na nota fiscal, com base na orientação firmada pela Suprema Corte" (e-STJ fl. 1.394).

Inexiste, portanto, violação dos arts. 489, § 1º, I, e 1.022, II, do CPC/2015, não se vislumbrando nenhum equívoco ou deficiência na fundamentação contida no acórdão recorrido, sendo possível observar que o Tribunal de origem apreciou integralmente a controvérsia central do processo, apontando as razões de seu convencimento, não se podendo confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

Para melhor exame da controvérsia, impõe-se, de início, apontar breves considerações sobre as normas jurídicas que recaem sobre a Contribuição ao PIS e a COFINS, de modo a estabelecer as bases do debate que se forma sobre o tema.

Dispõe a Constituição Federal:

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:

[...]

b) receita ou faturamento (acrescentado pela EC n. 20/1998)

As Leis Complementares n. 7/1970 e 8/1970 criaram, respectivamente, as Contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), ambas incidentes sobre o faturamento e recepcionadas pela Constituição Federal de 1988.

A partir de 01/01/1976, conforme o disposto no art. 1º da Lei Complementar n. 26/1975, foram unificados, sob a denominação de PIS-Pasep, os fundos constituídos com os recursos dos mencionados programas.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por sua vez, foi criada pela Lei Complementar n. 10/1991 e, segundo o seu art. 1º, destina-se às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social, substituindo o antigo Finsocial.

Ao serem instituídas, as referidas contribuições observavam exclusivamente o regime cumulativo, modalidade em que incide a exação em cada elo da cadeia de produção e comercialização de bens ou prestação de serviços, sem que seja permitido crédito proveniente da sua aquisição, assim permanecendo, inclusive, nos moldes da Lei n. 9.718/1998, que estabeleceu unificação da legislação quanto à Contribuição ao PIS e à COFINS, a partir de 01/02/1999.

Com a finalidade de combater o denominado "efeito cascata", decorrente desse modo de apuração cumulativa, que se tem como extremamente pernicioso para a atividade produtiva, sobreveio a Emenda Constitucional n. 42/2003, que autorizou, na forma da lei, a observância do princípio da não cumulatividade também para as contribuições sociais, conforme redação conferida ao § 12º do art. 195 da Constitucional Federal.

No plano infraconstitucional, foram editadas a MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, e a MP n. 135/2003, convertida na Lei n. 10.833/2003, que disciplinam o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS e para a

COFINS, respectivamente.

Ressalte-se que não houve revogação integral do regime cumulativo, que permanece relativamente às instituições financeiras e equiparadas, às sociedades empresárias tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, às optantes pelo regime de tributação denominado "SIMPLES", às entidades imunes de impostos, às sociedades cooperativas, nos termos dos arts. 3º da Lei n. 9.718/1998, 8º da Lei n. 10.637/2002 e 10 da Lei n. 10.833/2003.

A presente hipótese demanda o exame, em especial, do disposto nos arts. 1º, §§ 1º e 2º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1997, que versam sobre a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Transcreve-se o teor dos dispositivos:

Lei n. 10.637/2002:

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.

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o 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 dezembro de 1976.

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

Lei n. 10.833/2003:

Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o 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 dezembro de 1976.

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

Decreto-Lei n. 1.598/1977, com a redação da Lei n. 12.973/2014:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
II – o preço da prestação de serviços em geral;
III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I – devoluções e vendas canceladas;
II – descontos concedidos incondicionalmente;
III – tributos sobre ela incidentes; e
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.

[...]

§ 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.

Conforme exposto, a base de cálculo dessas contribuições, em harmonia com o texto constitucional, é o valor correspondente ao faturamento ou receita mensal, assim entendidos como "o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil", conforme art. 1º, *caput*, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

O regime não cumulativo contempla a possibilidade de desconto de créditos calculados em relação a determinados custos, despesas e encargos da empresa sobre o valor da contribuição apurada, na forma dos arts. 2º e 3º de ambos os diplomas legais. Essa circunstância ensejou inclusive a elevação da alíquota da Contribuição ao PIS (de 0,65% para 1,65%) e da COFINS (de 3,00% para 7,60%). Os submetidos ao regime cumulativo continuaram sujeitos às alíquotas inferiores.

A sistemática de crédito e débito justifica a diferenciação de alíquota. No regime não cumulativo, podendo o contribuinte descontar do valor devido aquilo que foi pago na etapa anterior, dilui-se o impacto financeiro da alíquota majorada, buscando contemplar uma espécie de neutralidade fiscal, uma paridade, relativamente aos que se encontram submetidos ao regime cumulativo, ao tempo que se garantiu, no mínimo, a manutenção dos níveis de arrecadação.

No tocante ao método de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS sob o regime não cumulativo, ressalte-se a ausência de identidade normativa entre tais tributos e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) e o Imposto de Produtos Industrializados (IPI), por exemplo.

O cálculo do valor devido a título das contribuições em debate não se apoia nos valores dos tributos destacados em notas fiscais das operações anteriores (método do crédito do tributo), tal como se verifica nos impostos em referência.

Sobre essa distinção, a lição de Ricardo Mariz de Oliveira (Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da Cofins e da contribuição ao PIS. *In: FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). PIS-Cofins: Questões Atuais e Polêmicas.* São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 35):

Tudo isso é diferente quanto às contribuições sobre receitas, a propósito das quais a Constituição nada exige e tudo transfere para a lei comum, e cujas leis

apenas permitem determinadas deduções de valores das mesmas. Mesmo a inexistência de previsão legal relativa a estornos de valores deduzidos, que subsistiu nas Leis nº 10.637 e 10.833 até que a Lei nº 10.865 a previu em determinadas situações específicas, demonstra a diferença entre os sistemas dessas contribuições e os do IPI e do ICMS.

A Exposição de Motivos da MP n. 135/2003 (que instituiu a não cumulatividade para a COFINS) explicitou que seria adotado o método indireto subtrativo, nos seguintes termos:

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

As características do método subtrativo base sobre base na modalidade indireta – veiculado expressamente nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 – mostram-se bem delineadas por Christiano Mendes Wolney Valente (*PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos: conceito de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2017, p. 29/30):

Para essas contribuições, prevê a legislação nacional nos arts. 1º da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (BRASIL, 2012) que o fato gerador e a base de cálculo são o “faturamento mensal”, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Sobre essa base de cálculo incide uma alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins e de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para o PIS/Pasep, chegando-se ao valor do tributo devido, do qual serão descontados créditos calculados sobre as despesas e custos que os arts. 3º da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 elencam como dedutíveis, após a aplicação das mesmas alíquotas [...]. Ou seja, o encontro da base tributável com a base creditável é intermediado pela incidência de alíquotas (forma indireta). Nesse caso, pelo o fato de as alíquotas incidentes sobre a base de cálculo e sobre a base creditável serem idênticas, o efeito é o mesmo que se o tributo fosse apurado pelo método subtrativo base sobre base direto.

Desse modo, de forma diversa do que ocorre no ICMS e no IPI, o desenho normativo da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS consiste em autorizar que o contribuinte desconte, por mês, créditos relativamente a determinados custos e despesas, o que significa, na prática, poder deduzir do valor apurado (alíquota x faturamento) determinado valor referente às aquisições (alíquota x aquisições).

Portanto, de acordo com essa metodologia, utilizada para os contribuintes submetidos exclusivamente ao regime não cumulativo, o valor dos tributos é obtido mensalmente, em resumo, por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas e a incidente nas compras.

Já o ICMS, de competência constitucional dos Estados e do Distrito Federal, é tributo que incide, em regra, sobre a comercialização onerosa de mercadorias.

A forma de tributação contempla aplicação de alíquota sobre a base de cálculo, consistente no valor total de cada operação (e não mensalmente, conforme Contribuição ao PIS e a COFINS) e engloba, há longa data, o próprio ICMS, no que é denominado "cálculo por dentro", segundo o qual o imposto também integra sua própria base de cálculo, nos termos do art. 2º, IV, § 7º, do Decreto-Lei n. 406/1968 e, atualmente, do art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar n. 87/1996. Dessa forma, o valor do ICMS destacado encontra-se embutido no preço do produto, de modo que a alíquota efetiva é sempre superior à alíquota nominal.

Essa modalidade de cálculo do tributo foi declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos da seguinte ementa:

Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido. (RE 212.209/RS, Rel. p/ acórdão Ministro NELSON JOBIM, TRIBUNAL PLENO, julgado em 23/09/1999, DJ 14/02/2003).

Ademais, com a evidente finalidade de pôr termo ao debate, a Emenda Constitucional n. 33/2001 acrescentou a alínea "i" ao inciso XII do art. 155, § 2º, da Constituição Federal, para atribuir *status* constitucional à mencionada sistemática de cálculo, inclusive nas operações de importação, ao assentar que cabe à lei complementar "fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço".

Nas operações que envolvem distintas unidades da federação, o ICMS é calculado mediante aplicação de alíquotas interna e interestadual. Outrossim, em regra, a incidência do tributo se dá ao longo da cadeia produtiva, cada vez que se verifica o fato imponible, consistente na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

O tributo também é não cumulativo, de modo que deve ser compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, nos termos do art. 153, § 3º, II, da Lei Fundamental. A saída do estabelecimento do contribuinte constitui seu elemento temporal.

Sobre a base de cálculo, colhe-se a doutrina de Roque Antonio Carrazza (ICMS. 18 ed. São Paulo: Malheiros. 2020, p. 316):

[...] base de cálculo do ICMS deve ser necessariamente uma medida ou da operação mercantil, ou da prestação do serviço de transporte intermunicipal, ou, ainda, da prestação do serviço de comunicação. Estamos notando, pois, que a base de cálculo possível do ICMS nas operações mercantis é o "valor de que decorrer a saída da mercadoria"; e nas prestações de serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação, o "preço do

serviço prestado" – conforme, aliás, consta da legislação ordinária de todos os Estados-membros e do Distrito Federal (v.g., do art. 24 da Lei paulista 6.374/1989).

A Constituição Federal atribuiu ao legislador complementar a competência para uniformizar a disciplina do sistema tributário nacional, nos termos do seu art. 146, alínea "a", III, e estabelece, especificamente em relação ao ICMS, em conformidade com o art. 155, § 2º, XII, caber ao mencionado veículo normativo: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; etc.

Em cumprimento ao texto constitucional, foi promulgada a Lei Complementar n. 87/1996, denominada "Lei Kandir", que estabelece parâmetros a serem observados para os legisladores estaduais. Em seu art. 6º, *caput*, com a redação dada pela Lei n. 114/2002, prevê que "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".

Além de delinear os elementos indispensáveis de incidência do ICMS, tratou das limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como assumiu o papel de dirimir conflitos de competência entre os entes políticos.

Trata-se de diploma legal que exerce papel estruturante, considerando que disciplina imposto estadual, mas detém perfil nacional, visto que seu campo de incidência compreende operações e prestações que envolvem sujeitos localizados em unidades federativas distintas.

Sobre o tema, esclarece Hugo Funaro (Antecipação do ICMS na entrada de mercadorias no território do Estado – invasão de competência reservada à lei complementar – necessidade de assegurar a restituição imediata e preferencial do indébito – impossibilidade de delegação da disciplina normativa do executivo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. dialética, v. 166, jul. 2009, p. 117):

Significa dizer que o ICMS é tributo de competência estadual, porém, de caráter nacional, na medida em que o seu campo de incidência compreende operações e prestações envolvendo sujeitos localizados em qualquer parte do território nacional. Essa peculiaridade supõe a edição de regras uniformes, contidas em lei complementar, para viabilizar a correta arrecadação e repartição do imposto e, dessa maneira, proporcionar segurança jurídica aos contribuintes e evitar conflitos entre os titulares da competência tributária.

Assim, diante do caráter estruturante conferido à lei complementar, encarregada, por força do texto constitucional, de estabelecer normas gerais relativamente ao ICMS, impõe-se interpretação que contemple o caráter de uniformidade nacional, não obstante seja tributo de competência estadual.

Os contribuintes, há longa data, questionam judicialmente a inclusão dos valores devidos a título de ICMS nas contribuições em referência.

O Superior Tribunal de Justiça formou jurisprudência em desfavor dos contribuintes, sintetizada na Súmula 67, de 15/12/1992 ("A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS"), e na Súmula 94, de 22/02/1997 ("A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL"). Ressalte-se que esses enunciados foram cancelados pela Primeira Seção do STJ em março de 2019, diante do julgamento do Tema 69 da repercussão geral.

O extinto Tribunal Federal de Recursos já ostentava igual posicionamento, consolidado na sua Súmula 258: "Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM."

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, sob o regime da repercussão geral, ao julgar o RE 574.706/PR, firmou entendimento segundo o qual a grandeza representada pelo conceito de faturamento ou receita, de que cuida o art. 195, I, "b", da Constituição Federal, que representa a base impositiva da Contribuição ao PIS e da COFINS, não é composta pelo ICMS.

Eis ementa do acórdão:

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

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

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

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento

da dinâmica das operações.

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

(RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 15/03/2017, DJE 02/10/2017).

Os embargos de declaração opostos pela FAZENDA NACIONAL foram parcialmente acolhidos para "modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 – data em que julgado este recurso extraordinário n. 574.706 e fixada a tese com repercussão geral 'O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS' -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento de mérito". Foram rejeitados "quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto referente ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-Cofins, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado".

Transcreve-se a ementa do acórdão:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E *ERGA OMNES*. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISRTATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NAO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” – , RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

(EDcl no REsp 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 13/05/2021, DJe 12/08/2021).

Nesse contexto, a Suprema Corte decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS, considerado aquele destacado na nota fiscal, pois os valores correspondentes a tal tributo não se incorporaram ao patrimônio dos contribuintes. Foi firmada a seguinte tese da repercussão geral: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” (Tema 69).

Ao julgar os embargos de declaração, a Suprema Corte, conforme excerto do voto condutor, proferido pela eminente Ministra Cármen Lúcia, reafirmou que

"a definição de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições". Asseverou que "a posição majoritária que prevaleceu no julgado embargado foi no sentido de que, ao estabelecer a definição constitucional de faturamento – dele excluindo os valores relativos ao ICMS para fins de fixação da base de cálculo das contribuições –, este não poderia ser ampliado ou deformado pela legislação infraconstitucional".

Seguiu afirmando a eminente Ministra que, como o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido, não constitui receita do contribuinte, pois, "ainda que contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições". Ademais, esclareceu, de forma didática, que deve ser excluída em cada etapa da cadeia produtiva o montante destacado na nota fiscal, ainda que o contribuinte tenha parcela a compensar, em razão do princípio da não cumulatividade:

15. No julgamento embargado, prevaleceu o entendimento segundo o qual, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, o regime da não cumulatividade impõe se excluir todo ele da definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. Quer dizer, todo o valor destacado a título de ICMS deve ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS.

[...]

16. O valor integral do ICMS destacado na nota fiscal da operação não integra o patrimônio do contribuinte – e não apenas o que foi efetivamente recolhido em cada operação isolada –, pois o mero ingresso contábil não corresponde ao faturamento, devendo por isso ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS. Dessa forma, tem-se no exemplo aproveitado e constante do item 7 do voto proferido: a) a base de cálculo do PIS/COFINS seria R\$ 90,00 em relação ao industriário, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 100,00, excluindo-se o valor de R\$ 10,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação; b) a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$ 135,00 quanto ao distribuidor, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 150,00, excluindo-se o valor de R\$ 15,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido na etapa anterior); c) a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$ 180,00 em relação ao comerciante, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 200,00, excluindo-se o valor de R\$ 20,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido nas etapas anteriores).

Assim, no exemplo hipotético rememorado pela embargante, em que o ICMS destacado em nota, na cadeia produtiva seria de “10 destacados em nota pela indústria, 15 destacados em nota pela distribuidora e 20 destacados em nota pelo comércio”, chegar-se-ia à seguinte solução, na linha do que asseverado em contrarrazões: “o [comerciante] submeteu o valor de 200 ao PIS e à COFINS, quando deveria ter submetido 180, o distribuidor submeteu 150, quando deveria ter submetido 135 e o industrial submeteu 100, quando deveria ter submetido 90” .

No tocante ao ICMS-ST, contudo, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu a ausência de repercussão geral sobre o tema, firmando a seguinte tese: “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” (Tema 1.098).

Eis a ementa do acórdão:

Recurso extraordinário. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Substituição tributária progressiva. Destaque nas notas fiscais. Recolhimento antecipado pelo substituto. Base de cálculo. Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Matéria infraconstitucional. Ausência de repercussão geral. Recurso extraordinário a que se nega seguimento. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: 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.

(RE 1.258.842/RS, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 14/08/2020, DJe 15/09/2020).

Na hipótese, o Tribunal Pleno, amparado em julgados da própria Suprema Corte, também considerou que o Tribunal regional teria resolvido a controvérsia à luz do Decreto-Lei n. 1.598/1977, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e das Leis Complementares 84/1996 e 87/1996, de modo que a superação desse entendimento, a fim de acolher a pretensão recursal, demandaria o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional, apresentando-se indireta ou reflexa eventual ofensa ao texto constitucional, consoante atesta o seguinte excerto do voto condutor do julgado:

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.

Nesse cenário, constitui missão do Superior Tribunal de Justiça emitir posicionamento sobre a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, à luz tanto da legislação infraconstitucional quanto das diretrizes traçadas pelo Supremo Tribunal Federal quanto do julgamento do Tema 69 da repercussão geral.

A Emenda Constitucional n. 3/1993, ao acrescentar o § 7º ao art. 150 à Lei Fundamental, atribuiu *status* constitucional ao regime de substituição tributária progressiva, nos seguintes termos:

§ 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.

A leitura do dispositivo constitucional revela a possibilidade de lei disciplinar a imposição da obrigação tributária a terceiro, que não praticou diretamente o fato gerador, mas com ele tem relação antecedente na cadeia produtiva. Dessa forma, o substituto é o responsável; e o substituído, o contribuinte do tributo.

Quanto à base de cálculo, dispõe a Lei Complementar n. 87/1996:

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.

Como se vê, nos termos do dispositivo citado, a base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária, será, em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído.

Na forma do art. 8º, § 5º, da mesma lei, o imposto a ser pago por substituição tributária corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto. O valor da operação do contribuinte substituto somente é de interesse para calcular o montante da sua própria prestação, a fim de observar o princípio da não cumulatividade.

O mencionado diploma legal determina que, em se tratando de mercadoria cujo preço final a consumidor seja fixado por órgão público, o referido valor será tomado como base de cálculo do imposto (art. 8º, § 2º). Se existir preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importadora da mercadoria, a lei poderá, segundo

seu art. 8º, § 3º, escolhê-lo como base impositiva.

Nesse contexto, a legislação dos Estados e do Distrito Federal prevê, no referido mecanismo, o recolhimento do ICMS sobre margens de lucro previamente estimadas, determinadas pelas Fazendas Públicas em pautas fiscais (ou pautas de valores mínimos), observados os critérios apontados no arts. 8º, *caput* e inciso II e §§ 4º, 5º e 6º, da Lei Complementar n. 87/1996.

Em conformidade com o art. 9º, *caput*, do referido diploma legal, "a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados". Assim, as unidades federadas interessadas devem estabelecer prévio acordo para implantação desse regime.

Logo, o atual sistema permite que exista substituição tributária para determinado produto em certo Estado e, em outro, pode não haver tal previsão normativa, o que poderá gerar resultados diferentes para contribuintes que adquirem o mesmo produto de unidades federativas distintas.

Conforme bem leciona Luís Eduardo Schoueri, além de aspectos de praticidade tributária, a adoção do regime de substituição adveio com a finalidade de combater a sonegação fiscal e prestigiar a livre concorrência (Restrições à Atividade Econômica do Contribuinte na Substituição Tributária e Livre Concorrência. *In: Curso Avançado de Substituição Tributária: modalidades e direitos do contribuinte à luz da atual jurisprudência do STF*. FERREIRA NETO, Arthur M. e NICHELE, Rafael (coords.) 3. ed. São Paulo: Malheiros, Porto Alegre 2020, p. 123), *in verbis*:

Tomando o caso da substituição tributária, vê-se que o mecanismo promove a concorrência, ao inibir a sonegação. É claro exemplo de norma tributária como instrumento de aperfeiçoamento da livre concorrência, sendo autorizado concluir que a busca da livre concorrência servirá de justificativa para a formulação da norma tributária.

Por isso, é correto afirmar que um dos motivos determinantes da criação do regime de substituição tributária foi justamente o de promover a livre concorrência. Tanto é verdade que antes do surgimento dessa sistemática alguns setores chegaram a clamar por sua introdução no sistema tributário brasileiro, haja vista que a sonegação estava tornando inviável a continuidade de determinadas atividades econômicas por aqueles que pagavam todos os tributos devidos.

No regime em análise, o contribuinte substituto paga o ICMS próprio e, na qualidade de responsável tributário, o de terceiro, correspondente ao ICMS-ST, na forma estabelecida nas leis estaduais de regência.

Como é cediço, a Suprema Corte, quando do julgamento do RE

593.849/MG, Tema 201 da repercussão geral, firmou a tese de que "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 foi inferior à presumida".

Eis a ementa do acórdão:

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".

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar "tipificante" na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, §7º, *in fine*, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 593.849/MG, Rel. Ministro EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 05/04/2017).

A propósito, vejamos as seguintes razões de decidir contidas no voto condutor, da lavra do eminente relator, Ministro Edson Fachin, *in verbis*:

De plano, convém analisar com o devido vagar a afirmação de que garantir o direito à restituição ao contribuinte nas hipóteses em que a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto se realiza em valor inferior ou superior àquele presumido seria o mesmo que inviabilizar o próprio instituto da substituição tributária "para frente", dado que, em última medida, representaria o retorno ao regime de apuração mensal do tributo.

Essa objeção foi feita com precisão pelo ilustre Ministro Moreira Alves, ao formar a maioria da ADI 1.851, manifestando-se da seguinte maneira:

"O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Sr. Presidente, esse sistema

foi criado justamente para permitir que não houvesse sonegação, afastando-se a dificuldade, praticamente intransponível, de fiscalização nesses casos.

Por que o Poder Constituinte Derivado, que estabeleceu que o fato gerador seria presumido mas admitiu que a presunção cederia diante da realidade, na hipótese de o fato presumido não se realizar, e, nesse caso, determinou que houvesse a restituição da quantia paga, não foi além e não declarou também, se o valor recolhido com base na presunção, fosse, na realidade, maior ou menor, que deveria haver ou a complementação dele ou a restituição do pago a maior? Essa distinção se explica, a meu ver, porque, ou o sistema é assim, ou, se ele deixar de ser dessa maneira, o texto constitucional será inócuo, e isso em razão de que se essa questão fica a depender da fiscalização, não haveria explicação para fazer-se, a respeito, uma Emenda Constitucional, pela falta de finalidade de instituto dessa natureza.”

Demais disso, colhe-se da jurisprudência desta Corte que a razão precípua da constitucionalidade do art. 150, §7º, da Constituição Federal, é o princípio da praticidade, tendo em conta que esse dispositivo constitucional promove a comodidade, economicidade e eficiência na execução administrativa das leis tributárias.

[...]

Nesse sentido, o princípio da praticidade tributária encontra freio nos igualmente normativos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco, assim como na arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

[...]

Noutras palavras, na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, **a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção *juris et de jure*, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico.**

[...]

Conclui-se, então, que uma interpretação restritiva do §7º do artigo 150 da Carta Constitucional, **para fins de legitimar a não restituição do excesso, representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justiça entre Fisco e Contribuinte.** Em suma, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo.

[...]

Em síntese, parece-nos claro que da tensão produtiva entre justiça fiscal e segurança jurídica exsurge uma interpretação constitucionalmente adequada do §7º da art. 150 do Constituição Federal no sentido de garantir o direito à restituição, conforme se depreende da cláusula de devolução do excesso.

Com inspiração no arguto parecer da Procuradoria-Geral da República, proponho a fixação da seguinte tese objetiva ao Tema 225 da sistemática da repercussão geral: **“De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição Federal, há o direito à restituição do imposto pago antecipadamente sempre que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente, o que se dá nas hipóteses em que o fato gerador definitivo se realiza de forma distinta daquela tributada na etapa inicial do ciclo produtivo”.**

(Grifos acrescidos).

A leitura do excerto transcrito revela que o fundamento central adotado, em apertada síntese, é o de que o fato gerador e a base de cálculo presumidamente estabelecidos para facilitar a arrecadação do ICMS recolhido no regime de substituição tributária não podem, assim, prevalecer diante da operação comercial efetivamente realizada, sob pena de permitir a tributação sobre mera ficção jurídica, em clara ofensa aos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva e vedação

do enriquecimento ilícito, na hipótese, em favor do Estado.

Em outras palavras, normas jurídicas de substituição, que expressam o princípio da praticidade tributária, não podem, ainda, se sobrepor ao princípio da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Dessa forma, na prática, o STF prestigiou o entendimento de que não há diferenciação quanto aos efeitos dos regimes regular e de substituição tributária, corrigindo as distorções que este último regime poderia ocasionar. Ou seja, colhe-se das conclusões lançadas no Tema 201 que os contribuintes sujeitos ou não ao regime de substituição deverão recolher o tributo com base no efetivo preço de venda praticado.

Cabe registrar que sempre compreendi, em caráter geral, na linha da jurisprudência que se formou sobre o tema, mormente em observância ao texto constitucional e em conformidade com posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça e do próprio Supremo Tribunal Federal, que nosso sistema tributário contemplava a possibilidade de tributo compor a base de cálculo de outro tributo.

Basta ver o que dispõe o art. 155, § 2º, XI, ao prever que o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS "quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configura fato gerador dos dois impostos". Assim, a *contrario sensu*, é admissível a incidência do ICMS sobre o IPI quando a operação for realizada a consumidor final.

Do Superior Tribunal de Justiça, colhe-se o julgado proferido no regime dos recursos repetitivos, segundo o qual "é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, *a priori*, ao princípio da capacidade contributiva" (REsp 1.144.469/PR, relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 10/08/2016, DJe de 02/01/2016).

Na oportunidade, foi firmada a seguinte tese: "O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica" (Tema 313).

No âmbito da Suprema Corte, cito o seguinte julgado, que sob o regime da repercussão geral, reforçou o entendimento já consagrado, e aqui exposto,

segundo o qual o ICMS compõe sua própria base de cálculo (RE 582.461/SP, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, DJe de 18/08/2011).

Contudo, conforme afirmado anteriormente, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 69 da repercussão geral, trilhou caminho diverso da orientação geral acima destacada, decidindo que o ICMS não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Desse modo, independentemente da posição deste relator, é a partir dessa última orientação jurisprudencial do órgão jurisdicional de cúpula do Poder Judiciário que deve ser examinada a controvérsia deste feito. Isto é, o debate a ser realizado no bojo deste recurso representativo de controvérsia deve adotar como premissa as conclusões lançadas pelo STF quando do julgamento do Tema mencionado no parágrafo anterior.

Dito isso, registro que, embora o ICMS seja recolhido diretamente à Fazenda Pública estadual, não foi o repasse à pessoa jurídica de direito público que, em última análise, determinou a exclusão da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, mas a circunstância de que não se deve incluir aquilo que, por força de lei, e não por acordo ou convenção particular, não ingresse de forma efetiva na esfera patrimonial do contribuinte.

Basta ver que se determinou a exclusão dos valores destacados, na medida da participação dos integrantes da cadeia produtiva, ou seja, de todos os contribuintes que atuaram na circulação da mercadoria. De fato, o montante em tela não pode ser oferecido à tributação das contribuições em exame.

Essa é a materialidade constitucional de faturamento, definida pelo Supremo Tribunal Federal. Não se trata de excluir algo que pertença à base de cálculo, mas de compreender que os valores relativos ao ICMS nem sequer constituem hipótese de incidência das exações. Qualquer interpretação em sentido contrário pode significar a desconsideração da definição estabelecida em precedente de observância obrigatória.

Registre-se que, há longa data, já se definiu que "incumbe ao Supremo definir o alcance dos vocábulos 'receita' e 'faturamento' contidos na Constituição Federal" (RE 592.616/RS, Rel. Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Tribunal Pleno, julgado em 09/10/2008, DJe 24/10/2008).

Após o julgamento do Tema 69, não se verifica, na Primeira Turma

desta Corte Superior, a existência de acórdãos se debruçando sobre o mérito da controvérsia em foco, pois sempre se entendera tratar de debate de índole constitucional. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.926.462/RS, Rel. Ministra Regina Helena Costa, julgado em 16/08/2021, DJe 18/08/2021.

A Segunda Turma, por sua vez, principalmente após o reconhecimento de ausência de repercussão geral, vinha proferindo julgados no sentido de que o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS pelo substituído, por entender que aquele tributo jamais esteve formalmente incluído na aludida base de cálculo. Entende, em essência, que o ICMS-ST equivale a tributo direto, não sujeito ao princípio da não cumulatividade, pois não haveria tributação em cadeia, não havendo destaque nas notas emitidas pelo substituído, que seria mero contribuinte econômico do tributo. Compreende que tudo o que se recebe pela venda de mercadorias e/ou serviços é preço e, como tal, constitui receita ou faturamento próprio, não guardando relação com o ICM-ST recolhido pelo substituto.

Bem sintetiza essa compreensão a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-ST RELATIVO ÀS OPERAÇÕES EM QUE A IMPETRANTE FIGURA COMO SUBSTITUÍDA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO, PELA CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDA, DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015.

II. Na origem, trata-se de Mandado de Segurança, no qual se pleiteou a exclusão, tanto do ICMS destacado na nota fiscal, quanto do ICMS-ST relativo às operações em que a impetrante figura como substituída, da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, bem como a compensação dos valores recolhidos, a tal título. Na sentença o Juízo de 1º Grau concedeu, em parte, a segurança, para excluir o ICMS destacado na nota fiscal da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, assegurando o direito à compensação dos valores recolhidos, a tal título, com quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, observados a prescrição e o art. 170-A do CTN. Inconformadas, ambas as partes apelaram. No acórdão recorrido o Tribunal de origem negou provimento ao recurso da impetrante e deu parcial provimento ao recurso da Fazenda Nacional e à remessa necessária, tão somente para declarar a necessidade de observância das restrições constantes no art. 26-A da Lei 11.457/2007, incluído pela Lei 13.670/2018, quanto à compensação do indébito tributário reconhecido na sentença. O acórdão recorrido assentou que não se exclui da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS o ICMS-ST relativo às operações em que a impetrante figura como substituída. Opostos Embargos de Declaração, em 2º Grau, foram eles rejeitados. No Recurso Especial, sob alegação de divergência jurisprudencial e contrariedade aos arts. 110 do CTN, 3º da Lei 9.718/98 e 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a impetrante sustentou ter direito líquido e certo à exclusão dos valores de ICMS-ST, referentes às operações em que ela

figura como substituída tributária, da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

III. Na forma da jurisprudência do STJ, "o ICMS-ST é recolhido pelo substituto tributário (responsabilidade tributária por substituição) e não pelo substituído, assumindo a feição de tributação direta (e não indireta como o ICMS regular), não havendo que se falar em não-cumulatividade, já que não há tributação em cadeia. Desse modo, não está destacado nas notas fiscais de saída do substituído, donde se conclui que este (substituído) é mero contribuinte econômico do tributo em questão. Nessa condição, o substituto pode optar por absorver o impacto econômico da exação sem repassá-lo ao substituído. Tal significa que tudo aquilo que o substituído recebe pela venda de suas mercadorias e/ou serviços a terceiros é preço e, como tal, constitui receita bruta/faturamento seu, não guardando qualquer relação com o ICMS-ST já recolhido pelo substituto. Não há formalmente qualquer parcela recebida pelo substituído a título de ICMS a ser repassada ao Estado, já que os valores já o foram repassados previamente pelo substituto, havendo apenas a repercussão econômica desse repasse (que pode ou não existir) e que não legitima o pleito (já que o substituto pode ou não aumentar o valor da mercadoria para pagar o ICMS-ST). À toda evidência, o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído simplesmente porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo. É da natureza de todos os tributos a repercussão econômica. Os informes de 'ICMS Cobrado Anteriormente por ST' preenchidos eletronicamente pelo substituído existem apenas para efeito de controle fiscal" (STJ, AgInt no REsp 1.885.048/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/12/2020). Em igual sentido: STJ, AgInt no REsp 1.910.679/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/06/2021.

IV. Agravo interno improvido.

(AgInt no AgInt no REsp n. 1.898.511/SC, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 9/8/2021, DJe de 16/8/2021.)

Com todo o respeito, não comungo desse entendimento.

À luz da orientação firmada no Tema 69 da repercussão geral, faturamento e receita não são compostos pelos valores arrecadados tanto a título ICMS ordinário quanto do ICMS-ST incidente sobre a comercialização de mercadorias ou prestação de serviços, por não se tratar de receita própria dos contribuintes, e sim de mero repasse do tributo aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

Com efeito, o ICMS é agregado ao valor das operações e integrado ao preço de venda, de forma que seu custo é repassado ao consumidor final. Por se tratar de tributo indireto, não compõe a receita ou o faturamento do contribuinte, que exerce, por expressa obrigação legal, a função intermediária de mero arrecadador.

A substituição tributária é nada mais do que um mecanismo especial de arrecadação. A observância desse mecanismo não compromete a notória condição do ICMS de ser um tributo indireto, em razão do processo de seu recebimento, em que há distinção entre contribuinte de fato – aquele que, em última análise, paga pelo tributo que integra o preço da mercadoria ou dos serviços que adquire – e contribuinte de direito – a quem a lei atribui essa condição e, em regra, quem deve

proceder ao efetivo recolhimento da exação aos cofres públicos.

A circunstância de haver antecipação de pagamento da substituição, sujeita à futura restituição de eventual indébito pelo substituído, caso não ocorra o fato gerador presumido, na forma do texto constitucional, não transforma o ICMS em tributo direto, pois preserva a distinção entre contribuinte de fato e de direito. O consumidor final paga tão somente pelo preço da mercadoria, enquanto o substituído paga pelo preço da mercadoria que adquire e pode, por ser o contribuinte, postular eventual restituição de indébito.

Além disso, não deve prosperar a compreensão de que, por ser o substituto encarregado de proceder ao pagamento por antecipação do tributo devido, havendo o repasse desse montante ao substituído, tudo representaria mero custo da mercadoria. Para tanto, basta ver que a Constituição Federal, em seu art. 150, § 7º, assegura a restituição imediata e preferencial da indevida quantia paga ao substituído, verdadeiro e único contribuinte do ICMS-ST, e não ao substituto (Tema 201 da repercussão geral).

Apresenta-se, *data venia*, contra o disposto no art. 110 do CTN, que veda interpretação de lei tributária que modifique definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, entendimento que contemple a possibilidade de chamar de custo o que efetivamente representa tributo, na sistemática de substituição tributária.

Entendo que seguramente há a necessidade de conferir ao ICMS-ST o mesmo tratamento dado ao ICMS ordinário, na forma da orientação proveniente da Suprema Corte (Tema 69 da repercussão geral). Em ambos os casos se verifica a existência de ônus fiscal, e não receita ou faturamento do contribuinte, sendo incabível distinção diversa, que ultrapasse a sistemática relativa ao mecanismo de arrecadação.

Como dito, o regime de substituição tributária constitui apenas mecanismo especial de arrecadação destinado a conferir, sobretudo, maior eficiência ao procedimento de fiscalização, concentrando, em regra, em poucos contribuintes o dever de pagar pela integralidade do tributo devido pelos integrantes da cadeia produtiva. Não se configura incentivo ou benefício fiscal nem pode implicar aumento ou diminuição da carga tributária.

Na realidade, o substituído é quem pratica o fato gerador do ICMS-

ST, ao transmitir a titularidade da mercadoria, de forma onerosa. Todavia, por uma questão de praticidade contida na norma jurídica, a obrigação tributária recai sobre o substituto, que, na qualidade de responsável, antecipa o pagamento do tributo, adotando técnicas previamente estabelecidas na lei para presumir a base de cálculo.

A reiteração do princípio da isonomia tributária no art. 150, II, da Constituição Federal – com a retomada, em caráter especial, do já previsto, em aspecto geral, no art. 5º, *caput*, da Carta Magna – demonstra o prestígio que tal postulado possui em nosso ordenamento jurídico, ao tempo que reforça a impossibilidade de se estabelecer distinção entre contribuintes meramente em razão da sistemática da cobrança de tributos.

A propósito, colhe-se a lição de Roque Antonio Carrazza: "A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas" (Curso de direito constitucional tributário. 32 ed. São Paulo; Malheiros, 2019, p. 72).

In casu, os contribuintes (substituídos ou não) ocupam posições jurídicas idênticas quanto à submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a distinção entre eles encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento. Desse modo, incabível qualquer entendimento que contemple majoração de carga tributária ao substituído tributário tão somente em razão dessa peculiaridade na forma de operacionalizar a cobrança do tributo, mas que não chega a ser *discrímen* suficiente entre os contribuintes do ICMS.

Em outras palavras, a ficção legal que autoriza os recolhimentos efetuados antes ou posteriormente ao momento de ocorrência do fato gerador não pode ensejar aos contribuintes redução ou majoração de tributos.

O substituído será inconstitucionalmente discriminado, em confronto com o princípio da igualdade tributária, caso seja obrigado a incluir o ICMS-ST na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, relativamente aos contribuintes sujeitos à forma de recolhimento ordinária do tributo estadual.

Além de comprometer o princípio da isonomia, deixar de assegurar aos contribuintes submetidos ao regime de substituição tributária o direito de excluir o

ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS importa vulneração do pacto federativo, representando espécie de isenção heterônoma.

É que, diante da circunstância de que a submissão ao regime de substituição depende de lei estadual, conforme o disposto nos arts. 5º a 8º da Lei Complementar n. 87/1996, essa distinção (a meu ver indevida) entre ICMS regular e ICMS-ST na composição da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS concederia aos Estados a possibilidade de invadir a competência tributária da União. Ou seja, a depender da forma como o Estado estabelecesse o mecanismo de arrecadação do ICMS, poderia resultar significativa diferença no recolhimento dos tributos de natureza federal (PIS e COFINS).

Em outras palavras, tanto o elemento material quanto a própria arrecadação da União relativamente às contribuições em debate dependeriam, em última análise, da disciplina normativa estadual ou distrital, se regradada pelo regime de substituição tributária relativa ao ICMS ou não, em flagrante e preocupante desrespeito ao pacto federativo.

Ademais, o tratamento discriminatório ensejaria comprometimento do princípio da livre concorrência, que advém do fundamento da livre iniciativa, consagrado no art. 1º, incisos III e IV, da Constituição Federal, e que assegura liberdade na atuação dos agentes de mercado, desde que dirigida aos interesses da sociedade.

A propósito, leciona Luis Eduardo Schoueri (*Restrições à Atividade Econômica do Contribuinte na Substituição Tributária e Livre Concorrência. In: Curso Avançado de Substituição Tributária: modalidades e direitos do contribuinte à luz da atual jurisprudência do STF.* FERREIRA NETO, Arthur M. e NICHELE, Rafael (coords). 3. ed. São Paulo: Malheiros, Porto Alegre 2020, p. 126):

Ao apontar como fundamento da ordem econômica a livre iniciativa e como princípio a livre concorrência, o contribuinte deixa claro, por um lado, que nem um e nem outro são a finalidade daquela. A primeira é um pressuposto, isto é, a ordem econômica preconizada pelo constituinte baseia-se, ao lado do trabalho humano, na livre iniciativa. Trata-se do oposto de uma ordem fundada na propriedade coletiva dos meios de produção. Esta ordem econômica, por sua vez, não existe para assegurar a livre iniciativa nem a livre concorrência. Ela existe para assegurar a todos a existência digna.

Compromete o primado em tela entendimento que assegure tão somente ao contribuinte do ICMS regular o direito de excluir do tributo da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, que usufruiria de evidente vantagem concorrencial em relação àquele submetido ao regime de substituição tributária.

Imaginemos a seguinte situação: o consumidor pretende adquirir um veículo automotor. No Estado "A", não há regime de substituição tributária do ICMS. Logo, a concessionária poderá excluir totalmente o ICMS da base de cálculo das contribuições, em conformidade com a tese fixada no Tema 69 da repercussão geral. De outro lado, no Estado "B", submetido a tal regime de substituição, a concessionária/substituída ali estabelecida não poderia realizar tal exclusão, de modo que o preço de venda deverá ser superior, reflexo de uma carga tributária mais elevada.

Nesse cenário, os consumidores certamente seriam atraídos pelos preços mais baixos do contribuinte sujeito à tributação mais benéfica, e poderiam ser motivados a adquirir seus veículos automotores no Estado "A", em detrimento do Estado "B", em flagrante violação do princípio constitucional da livre concorrência.

Essa vantagem concorrencial adviria tão somente do tratamento diferenciado conferido à base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, a partir da adoção de distintos mecanismos de recolhimento do ICMS, o que não pode ser permitido.

Conforme exposto, o ICMS-ST não difere, em sua essência, do ICMS regular, porquanto naquele regime, por força de lei, o contribuinte substituto assume o dever de recolher, de forma antecipada, na forma progressiva, o tributo devido em virtude das etapas subsequentes da cadeia de circulação da mercadoria. Desse modo, apura e paga tanto o ICMS próprio (em virtude da operação de saída de seu estabelecimento) quanto o ICMS-ST (que será devido nas operações subsequentes).

Trata-se de medida de praticidade tributária que deve respeitar, de igual forma, todos os direitos, os deveres e as garantias previstos para o regime regular de tributação. Tem por objetivo primordial conferir maior eficiência aos procedimentos de arrecadação e de fiscalização, ao tempo que combate a sonegação e prestigia a livre concorrência.

O contribuinte de direito do ICMS-ST é o substituído, à luz do art. 10 da Lei Complementar n. 87/1996, que pratica o fato gerador do tributo. Essa afirmativa decorre da constatação de que o *quantum* devido provém do preço por ele praticado, que, após eventual redução, se comparado ao adotado para fins de estimativa de cálculo, ocasionará a restituição do valor indevidamente recolhido.

Os valores das operações futuras são estimados em pautas fiscais que não podem ser fixadas com base em parâmetros desconectados da realidade, ou seja,

que não considerem o preço de venda ao consumidor final das mercadorias. A Constituição Federal, em seu art. 150, § 7º, admite a arrecadação antecipada, mas não superior à efetivamente devida.

Em regra, a parcela do ICMS-ST vem destacada em separado na nota fiscal emitida pelo substituto e acrescida do ICMS próprio. Todavia, caso não haja tal destaque, inclusive por força da legislação estadual de regência aplicável, essa circunstância não compromete a realidade de que o contribuinte é o substituído.

Ao julgar o Tema 69 da repercussão geral, a Suprema Corte, ao examinar os conceitos de faturamento e receita, à luz do disposto no art. 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal, definiu que o ICMS não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Decidiu que essa grandeza não configura hipótese de incidência das contribuições. Não se trata de despesa que pode ser deduzida, mas sim de valor que não pode ser oferecido à tributação.

Nesse contexto, no plano infraconstitucional, especialmente à luz dos arts. 1º, § 1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003; 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1997; 3º a 9º da Lei Complementar n. 87/1996, não há como contemplar a incidência das contribuições em tela sobre os valores correspondentes ao ICMS-ST.

A distinção entre o ICMS regular e o ICMS-ST reside simplesmente na forma de arrecadação, e não na sua materialidade. A decisão proferida pela Suprema Corte alcança os contribuintes que recolhem o ICMS no regime de substituição tributária. A disciplina contida no âmbito do direito federal não impõe limites ao pronunciamento em caráter definitivo firmado no Tema 69 da repercussão geral.

O contribuinte não fatura ICMS. Não se trata de benefício ou incentivo fiscal. Não há base de cálculo reduzida. Não há privilégios. Os contribuintes do ICMS, seja qual for a forma de arrecadação, encontram-se em situação jurídica equivalente quanto à incidência do tributo, por força do princípio da capacidade contribuinte, que, todavia, será desrespeitado caso não se observe a uniformidade quanto à base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Se o ICMS-ST não for expurgado do *quantum* devido relativamente às referidas contribuições, impõe-se reconhecer que se está a permitir que a União exija essas exações sobre grandezas não previstas tanto no texto constitucional quanto nos

diplomas legais de regência, autorizando a cobrança de tributo além do que previsto no nosso ordenamento jurídico, em descompasso com o princípio da legalidade estrita, o que ensejaria enriquecimento sem causa.

Nesse contexto, o ICMS recolhido por meio do regime de substituição tributária constitui receita destinada ao Estado ou Distrito Federal. Assim, os respectivos valores não poderão ser, em nenhuma das etapas, considerados parcela do faturamento de nenhuma das pessoas que compõem a cadeia produtiva da mercadoria.

TESE PROPOSTA (ART. 1.036 DO CPC/2015)

Ponderados esses elementos, para os fins previstos no art. 1.036 do CPC/2015, proponho a definição da seguinte tese: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva."

MODULAÇÃO DE EFEITOS

Na linha da orientação do Supremo Tribunal Federal, firmada no julgamento da Tese 69 da repercussão geral, e considerando a inexistência de julgados no sentido aqui proposto, conforme panorama jurisprudencial descrito neste voto, impõe-se modular os efeitos desta decisão, a fim de que sua produção ocorra a partir da publicação da ata do julgamento no veículo oficial de imprensa, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos em curso.

SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO

Neste processo piloto, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região , em autos de mandado de segurança, deu provimento à apelação da parte impetrante, para reformar a sentença, a fim de conceder a segurança para reconhecer o direito à exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, assim como o direito à compensação, observada a prescrição quinquenal, de modo que atuou em perfeita harmonia com o posicionamento ora adotado (e-STJ fls. 1.374/1.399).

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso especial da **FAZENDA NACIONAL**.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.958.265 - SP (2021/0282195-3)

VOTO-VISTA

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Trata-se de Recurso Especial submetido à sistemática dos recursos repetitivos e tendente à definição da seguinte controvérsia jurídica: "Possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído."

O presente REsp 1.958.265/SP, interposto pela FAZENDA NACIONAL, visa a reforma de acórdão proferido pelo TRF/3ª Região, que confirmou a decisão monocrática do Relator que dera provimento à Apelação do contribuinte para conceder a segurança, garantindo-lhe, como substituído tributário do ICMS (ICMS-ST), o direito à exclusão do imposto da base de cálculo do PIS e da COFINS, com compensação dos valores indevidamente recolhidos, a tal título, observados a prescrição quinquenal e o disposto no art. 170-A do CTN. O acórdão restou assim ementado:

"AGRAVO INTERNO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSUAL CIVIL. PIS COFINS. ICMS-ST. AGRAVO IMPROVIDO.

1. A decisão agravada foi proferida em consonância com o entendimento jurisprudencial do E. STF, do C. STJ e desta Eg. Corte, com supedâneo no art. 932, do CPC, inexistindo qualquer ilegalidade ou abuso de poder.

2. O Plenário do E. 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, não pode integrar a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS. Tema nº 69: 'O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS'.

3. Saliento que a mesma orientação deve ser aplicada à exclusão do ICMS em substituição tributária, em consonância com entendimento existente tanto no C. STJ como nesta E. Turma.

4. O valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS é o destacado na nota fiscal, com base na orientação firmada pela Suprema Corte.

5. Agravo improvido" (fls. 1.387/1.388e).

Dentre os principais fundamentos que dão substrato ao acórdão recorrido merecem realce os seguintes:

"O Plenário do E. 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, não pode integrar a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Tema nº 69: 'O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da'. COFINS

Nem se alegue contrariedade à Lei nº 12.973/2014, que ampliou o conceito de receita bruta, ao dar nova redação ao artigo 12 do DL nº 1.598/1977, posto que suas modificações contrariam o que restou decidido pelo Pretório Excelso no RE nº 574.706, ou seja, ainda que o julgado tenha levado em consideração a legislação anterior acerca da matéria, tal lei faz menção ao conceito de faturamento mantendo a inclusão do tributo (ICMS) em total desacordo à decisão vinculante do E. STF.

Dessa forma, independentemente do quanto disposto pela Lei nº 12.973/2014, deve prevalecer o entendimento adotado pelo c. Supremo Tribunal Federal.

Ademais, em linha com o pensamento reinante nesta E. Corte, entendo que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS é o destacado na nota fiscal, com base na orientação firmada pela Suprema Corte.

A E. Ministra Relatora Carmem Lúcia, no mencionado RE nº 574.706, enfrentou a questão não deixando dúvidas de que o ICMS a ser abatido não é o pago ou recolhido, mas o ICMS destacado na nota fiscal de saída. (...). 'Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na 'fatura' 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'

(...)

Saliento que a mesma orientação deve ser aplicada à exclusão do ICMS em substituição tributária, em consonância com entendimento existente tanto no C. STJ como nesta E. Turma. Confira-se:

'TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ARTIGO 535 DO CPC/1973. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS/ST). INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

1. Inexiste violação ao artigo 535 do CPC quando o acórdão impugnado aplica tese jurídica devidamente fundamentada, de forma clara e precisa, promovendo a integral solução da controvérsia.
2. A controvérsia dos autos, gira em torno da possibilidade ou não da inclusão do valor do ICMS por substituição tributária (ICMS/ST), em sua própria base de cálculo.
3. Firmou-se a jurisprudência do STJ no sentido de que o ICMS integra a sua própria base de cálculo, sendo, portanto, legal a sistemática do "cálculo por dentro" para aferição da base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 13, § 1º, I, da LC n. 87/96.
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 ICMS/ST são o mesmo tributo, portanto, não há como julgá-los e entende-los de maneira diversa, pois trata-se apenas de aplicar um regime diferenciado para simplificar a tributação e fiscalização. Assim sendo, é ínsito que a base de cálculo do ICMS substituição tributária seja integrado pelo montante do próprio imposto. Do contrário, não seria ICMS, mas outro tributo.
7. Recurso especial não provido.' (REsp 1454184/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/05/2016, DJe 09/06/2016)

'PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. SUSPENSÃO DO FEITO. DESNECESSIDADE. ART. 1.035, § 11, DO CPC. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. REDISSCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO DESPROVIDO.

- Inicialmente, destaque-se que, para a aplicação do entendimento sedimentado no acórdão proferido no RE n.º 574.706, afigura-se suficiente a publicação da respectiva ata de julgamento, o que ocorreu em 20/03/2017 (DJe n.º 53), conforme previsão expressa

do artigo 1.035, § 11, do CPC. Nesse contexto, evidencia-se desarrazoado o pleito de sobrestamento do processo até a publicação do acórdão resultante dos embargos de declaração opostos (arts. 489, 525, 926, 927, 1.040 do CPC e art. 27 da Lei n.º 9.868/99), como requerido. Saliente-se também que eventual recurso interposto para a modulação dos efeitos do julgado do STF não comporta efeito suspensivo e, ainda que assim não fosse, a via eleita não se mostra adequada para o pedido de sobrestamento apresentado.

- A decisão recorrida deu parcial provimento ao apelo interposto. Foi considerada para tanto a jurisprudência da Corte Suprema no sentido do reconhecimento de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS (RE n.º 574.706, com repercussão geral). Nesse contexto, não há se falar em permanência da validade da inclusão discutida (Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03) e afasta-se, também, a argumentação relativa às alíneas 'b' e 'c' do inciso I do artigo 195 da CF, haja vista o entendimento firmado no julgamento mencionado, o qual esgotou a matéria e fundamenta o decisum ora agravado.

- Restou consignado ainda que, inobstante ao precedente mencionado não ter feito referência alguma a respeito do ICMS recolhido em regime de substituição tributária (ICMS-ST), há que se concluir igualmente a respeito de tal possibilidade, especialmente em observância da isonomia entre os contribuintes sujeitos à substituição tributária e outros responsáveis pelo pagamento tão somente de seu próprio ICMS, bem como que o ICMS-ST não constitui tributo diverso do ICMS próprio, mas apenas uma técnica de arrecadação que concentra no industrial ou no importador (a depender da relação jurídica envolvida) o ônus da retenção e pagamento antecipado da exação estadual, conforme jurisprudência do STJ.

- Destarte, inalterada a situação fática e devidamente enfrentados os argumentos deduzidos, naquilo que relevantes para a solução das questões controvertidas, justifica-se a manutenção da decisão recorrida.

- Agravo interno desprovido.' (destaque nosso) (TRF 3ª Região, PJe nº 5023913-41.2017.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal ANDRE NABARRETE, Quarta Turma, jul. 11/10/2019, Intimação via sistema DATA: 17/10/2019)".

No Recurso Especial a FAZENDA NACIONAL sustenta a necessidade de sobrestar o seu julgamento, para aguardar que o STF julgue os Declaratórios opostos no RE 574.706/PR. Alega violação aos arts. 11, 489, II, 10, 141, 490 e 192 do CPC/2015, e, no

Superior Tribunal de Justiça

mérito, sustenta contrariedade "aos arts. 13, §1º, I, 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, ao art. 1º da Lei nº 10.637/02, ao art. 1º da Lei nº 10.833/02, ao art. 2º da Lei 9.715/98, e ao art. 2º da Lei Complementar nº 70/91" (fl. 1.476e). Requer, a final, **in verbis**:

"a) o conhecimento e o provimento do recurso especial, **por ofensa aos arts. 11 e 489, II do CPC, com a anulação da decisão recorrida por ausência de fundamentação.**

b) o conhecimento e o provimento do recurso especial, por ofensa aos arts, 10, 141, 490 e 492, todos do CPC, **para que seja suprimido do acórdão, a determinação atinente à qual o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS**, tendo em vista que tal controvérsia não faz parte dos limites da lide e não foi discutida nos autos.

c) o conhecimento e o provimento do recurso especial, por ofensa arts. 8º, 13, §1º, I, 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, o art. 1º da Lei nº 10.637/02, o art. 1º da Lei nº 10.833/02, art. 2º da Lei nº 9.715/98, art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, art. 128 do Código Tributário Nacional, e o art. 85, §11, do CPC, **afastando-se aplicação do TEMA 69 ao ICMS-ST, bem como reconhecendo-se que o valor correspondente ao ICMS a recolher (ou ICMS a pagar) é que deve ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, de modo a afastar o critério do ICMS destacado da nota fiscal"** (fl. 1.526e).

O presente Recurso Especial foi afetado, juntamente com o REsp 1.896.678/RS, à sistemática dos recursos repetitivos, pela Primeira Seção do STJ, na sessão virtual de 01/12/2021 a 07/12/2021, juntamente com o REsp 1.958.265/SP, tendo o Relator, Ministro GURGEL DE FARIA, apresentado as seguintes justificativas, encampadas, à unanimidade, pelo Colegiado:

"Os autos versam sobre recurso especial interposto contra acórdão que julgou **tema relativo à possibilidade de o contribuinte substituído, no regime de substituição tributária progressiva do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS-ST), excluir da base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) a parcela correspondente ao tributo estadual retido antecipadamente pelo contribuinte substituto.**

Essa questão controvertida de direito federal foi efetivamente decidida no acórdão recorrido, estando, pois, atendido o requisito do prequestionamento dos dispositivos de lei federal indicados como violados pela recorrente.

Em regra, nesses casos, o contribuinte substituído propõe ação em que alega que o ICMS-ST recolhido pelo substituto tributário, não obstante

Superior Tribunal de Justiça

seja destinado ao cofre público estadual, incorpora-se ao custo de aquisição dos bens que serão revendidos ao consumidor final e compõe indevidamente seu faturamento/receita bruta, base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Cabe registrar que **o Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 574.076/PR (Rel. Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 02/10/2017), ao julgar o Tema 69 da repercussão geral, definiu a seguinte tese, in verbis: 'O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS'**

Contudo, em relação ao ICMS-ST, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu, por maioria de votos, a ausência de repercussão geral sobre o tema, firmando a seguinte tese (Tema 1.098), in verbis: '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'.

(...)

Eis a ementa do acórdão:

Recurso extraordinário. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Substituição tributária progressiva. Destaque nas notas fiscais. Recolhimento antecipado pelo substituto. Base de cálculo. Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Matéria infraconstitucional. Ausência de repercussão geral. Recurso extraordinário a que se nega seguimento. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: 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.

(RE 1.258.842/RS, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 14/08/2020, DJe 15/09/2020).

Quanto à multiplicidade de demandas versando sobre esse mesmo tema, a Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas, por despacho exarado nos autos do REsp 1.958.265/SP (e-STJ fls. 1.680/1.684), aponta que recebeu como resposta aos ofícios encaminhados aos Tribunais Regionais Federais a informação de que há 1.976 processos em tramitação. Dessa forma, encontra-se devidamente preenchido esse pressuposto à afetação, porquanto se vislumbra potencial multiplicidade

de recursos especiais com idêntica questão de direito.

A corroborar com esse caráter repetitivo, é de se destacar que a Segunda Turma já tem decidido sobre a presente controvérsia (AgInt no REsp 1.910.679/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Segunda Turma, julgado em 21/06/2021, DJe 25/06/2021; AgInt no REsp 1.905.040/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgado em 17/05/2021, DJe 01/07/2021).

Ponderados esses elementos, verifico que o tema é relevante e que estão atendidos os requisitos de admissibilidade, não tendo sido ainda submetido ao regime dos repetitivos, razão pela qual **INDICO O PRESENTE RECURSO ESPECIAL COMO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA, conjuntamente com o REsp 1.958.265/SP, nos termos do art. 1.036, §§ 5º e 6º, do CPC/2015, c/c o art. 256-E, II, do RISTJ, a fim de que a questão seja dirimida no âmbito da Primeira Seção do STJ**".

Na sessão do dia 23/11/2022, o Relator, Ministro GURGEL DE FARIA, negou provimento ao Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, fixando a seguinte tese: **"O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva"**.

Pedi vista dos autos para melhor exame da matéria.

Em face de pedido formulado pela ABAD - Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados **em 19/07/2023** – após iniciado o julgamento do presente Recurso Especial, em 23/11/2022 – e dirigido ao Relator (fls. 942/1.037e), os autos foram-lhe encaminhados, com a informação de que o julgamento prosseguiria, em 13/12/2023.

O contribuinte, ora recorrido, impetrou Mandado de Segurança contra o Delegado da Receita Federal do Brasil em Marília/SP, postulando, **in verbis**:

"(iii) Após o competente parecer do Ministério Público Federal, seja a segurança concedida em caráter definitivo, afastando-se, de modo perene, o ato coator apontado, reconhecendo-se, (a) em face do conteúdo normativo do art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, o direito da Impetrante de deduzir da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor do ICMS-ST em que figura como adquirente substituída tributária ou, alternativamente, o direito da Impetrante de lançar créditos ordinários de PIS/COFINS (alíquota de 9,25% ou outra que vier a ser estabelecida) sobre os valores de ICMS-ST incidentes nas aquisições de mercadorias ou produtos que revende a seu favor para dedução do valor do PIS/COFINS a recolher, e (b) permitindo-se ainda a compensação com tributos federais vincendos dos valores pagos a maior a título de PIS e COFINS nos últimos cinco anos em face do não exercício do direito aqui pleiteado, devidamente corrigidos pela variação da Taxa Selic (art. 39, §

Superior Tribunal de Justiça

4º da Lei nº 9.250/95)" (fl. 32e).

O Juízo de 1º Grau denegou a segurança.

O TRF/3ª Região deu provimento à Apelação do contribuinte, para conceder a segurança, "para reconhecer o seu direito à exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como reconhecer o seu direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos a esse título, observados a prescrição quinquenal e o disposto no art. 170-A do CTN" (fl. 1.390e).

Em extenso e bem fundamentado voto, o Relator deu por prejudicado o pedido de sobrestamento do feito, para aguardar o julgamento, pelo STF, dos Declaratórios opostos no RE 574.706/PR, rejeitou a alegação de deficiência de fundamentação do acórdão recorrido, bem como negou provimento ao Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL.

No seu voto cita o Relator alguns precedentes da Segunda Turma em sentido oposto à tese por ele proposta, em especial o acórdão proferido no AgInt no AgInt no REsp 1.898.511/SC, de minha relatoria, que, louvando-se em outros precedentes da Segunda Turma, restou assim ementado:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-ST RELATIVO ÀS OPERAÇÕES EM QUE A IMPETRANTE FIGURA COMO SUBSTITUÍDA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO, PELA CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDA, DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015.

II. Na origem, trata-se de Mandado de Segurança, no qual se pleiteou a exclusão, tanto do ICMS destacado na nota fiscal, quanto do ICMS-ST relativo às operações em que a impetrante figura como substituída, da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, bem como a compensação dos valores recolhidos, a tal título. Na sentença o Juízo de 1º Grau concedeu, em parte, a segurança, para excluir o ICMS destacado na nota fiscal da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, assegurando o direito à compensação dos valores recolhidos, a tal título, com quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, observados a prescrição e o art. 170-A do CTN. Inconformadas, ambas as partes apelaram. No acórdão recorrido o Tribunal de origem negou provimento ao recurso da impetrante e deu parcial provimento ao recurso da Fazenda Nacional e à remessa necessária, tão somente para declarar a necessidade de observância das restrições constantes no art. 26-A da Lei 11.457/2007, incluído pela

Lei 13.670/2018, quanto à compensação do indébito tributário reconhecido na sentença. O acórdão recorrido assentou que não se exclui da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS o ICMS-ST relativo às operações em que a impetrante figura como substituída. Opostos Embargos de Declaração, em 2º Grau, foram eles rejeitados. No Recurso Especial, sob alegação de divergência jurisprudencial e contrariedade aos arts. 110 do CTN, 3º da Lei 9.718/98 e 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a impetrante sustentou ter direito líquido e certo à exclusão dos valores de ICMS-ST, referentes às operações em que ela figura como substituída tributária, da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

III. Na forma da jurisprudência do STJ, 'o ICMS-ST é recolhido pelo substituto tributário (responsabilidade tributária por substituição) e não pelo substituído, assumindo a feição de tributação direta (e não indireta como o ICMS regular), não havendo que se falar em não-cumulatividade, já que não há tributação em cadeia. Desse modo, não está destacado nas notas fiscais de saída do substituído, donde se conclui que este (substituído) é mero contribuinte econômico do tributo em questão. Nessa condição, o substituto pode optar por absorver o impacto econômico da exação sem repassá-lo ao substituído. Tal significa que tudo aquilo que o substituído recebe pela venda de suas mercadorias e/ou serviços a terceiros é preço e, como tal, constitui receita bruta/faturamento seu, não guardando qualquer relação com o ICMS-ST já recolhido pelo substituto. Não há formalmente qualquer parcela recebida pelo substituído a título de ICMS a ser repassada ao Estado, já que os valores já o foram repassados previamente pelo substituto, havendo apenas a repercussão econômica desse repasse (que pode ou não existir) e que não legitima o pleito (já que o substituto pode ou não aumentar o valor da mercadoria para pagar o ICMS-ST). À toda evidência, o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído simplesmente porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo. É da natureza de todos os tributos a repercussão econômica. Os informes de 'ICMS Cobrado Anteriormente por ST' preenchidos eletronicamente pelo substituído existem apenas para efeito de controle fiscal' (STJ, AgInt no REsp 1.885.048/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/12/2020). Em igual sentido: STJ, AgInt no REsp 1.910.679/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/06/2021.

IV. Agravo interno improvido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.898.511/SC, Rel. Ministra ASSUETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/08/2021).

Além da discrepância entre o voto do Relator e a tese por ele proposta e o entendimento da Segunda Turma sobre a matéria, motivou-me o pedido de vista o fato de o Relator ter adentrado nas razões de decidir do RE 574.706/PR, de relatoria da Ministra CÁRMEN LÚCIA (Tema 69 da repercussão geral) – o que não foi feito, nos julgados da Segunda Turma indicados –, para concluir que o precedente extraível da aludida repercussão geral é no sentido da impossibilidade da incidência de tributo sobre tributo, nos seguintes termos:

"Cabe registrar que **sempre compreendi**, em caráter geral, na linha da jurisprudência que se formou sobre o tema, mormente em observância ao texto constitucional e em conformidade com posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça e do próprio Supremo Tribunal Federal, **que nosso sistema tributário contemplava a possibilidade de tributo compor a base de cálculo de outro tributo.**

(...)

Contudo, conforme afirmado anteriormente, o **Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 69 da repercussão geral, trilhou caminho diverso à orientação geral acima destacada**, decidindo que o ICMS não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Desse modo, independentemente da posição pessoal deste relator, é a partir dessa última orientação jurisprudencial do órgão jurisdicional de cúpula do Poder Judiciário que deve ser examinada a controvérsia deste feito. Isto é, o debate a ser realizado no bojo deste recurso representativo de controvérsia deve adotar como premissa as conclusões lançadas pelo STF quando do julgamento do Tema mencionado no parágrafo anterior.

Dito isto, registro que embora o ICMS seja recolhido diretamente à Fazenda Pública estadual, **não foi o repasse à pessoa jurídica de direito público que, em última análise, determinou a exclusão da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, mas a circunstância de que não se deve incluir aquilo que, por força de lei, e não por acordo ou convenção particular, não ingresse de forma efetiva na esfera patrimonial do contribuinte".**

E mais adiante, analisando as razões de decidir de precedente da Segunda Turma, de minha relatoria, pondera que:

"À luz da orientação firmada no Tema 69 da repercussão geral, faturamento e receita não são compostos pelos valores arrecadados tanto a título de ICMS ordinário quanto do ICMS-ST, incidente sobre a comercialização de mercadorias ou prestação

de serviços, por não se tratar de receita própria dos contribuintes, e sim de mero repasse do tributo aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

(...)

A substituição tributária é nada mais do que um mecanismo especial de arrecadação, que não compromete a notória condição de ser o ICMS um tributo indireto, que se caracteriza pela distinção entre contribuinte de fato - aquele que, em última análise, paga pelo tributo que integra o preço da mercadoria ou dos serviços que adquire - e contribuinte de direito - a quem a lei atribui essa condição e, em regra, deve proceder ao efetivo recolhimento da exação aos cofres públicos.

(...)

Além disso, **não deve prosperar a compreensão de que**, por ser o substituto encarregado de proceder ao pagamento por antecipação do tributo devido, havendo o repasse desse montante ao substituído, **tudo representa mero custo da mercadoria**. Para tanto, basta ver que a Constituição Federal, em seu art. 150, §7º, assegura a restituição imediata e preferencial da indevida quantia paga ao substituído, verdadeiro e único contribuinte do ICMS-ST, e não ao substituto (Tema 201 da repercussão geral).

(...)

Entendo que seguramente **há a necessidade de se conferir ao ICMS-ST o mesmo tratamento conferido ao ICMS ordinário, na forma da orientação proveniente da Suprema Corte (Tema 69 da repercussão geral). Em ambos os casos se verifica a existência de um ônus fiscal, e não receita ou faturamento do contribuinte, sendo incabível distinção diversa, que ultrapasse a sistemática relativa ao mecanismo de arrecadação**".

A correta solução da controvérsia passa, necessariamente, pela compreensão do precedente que se extrai do RE 574.706/PR, de relatoria da Ministra CÁRMEN LÚCIA, correspondente ao Tema 69 da repercussão geral, e pela sua aplicabilidade à tese da exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Com efeito, em comentário sobre o julgamento, em 15/03/2017, do aludido RE 574.706/PR, sob o rito de repercussão geral, com acórdão integrativo prolatado em 13/05/2021 pelo STF, registrou o Relator do AgRg no REsp 1.574.030/SC no STJ, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que as "inúmeras e indesejadas consequências sistêmicas e econômicas de dimensões ainda não avaliadas que as razões de decidir do precedente lavrado pelo Supremo Tribunal Federal poderão ensejar quando empregadas em outros casos onde se discute a tributação sobre a receita, o faturamento ou parcela destes", conduz que a "avaliação da pertinência da aplicação das razões de decidir do precedente do STF (...) haverá que ser feita com cautela e de forma individualizada, consoante o regramento próprio

de cada tributo sob exame" (STJ, AgRg no REsp 1.574.030/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/05/2019).

Examinemo-lo.

I - DO PRECEDENTE DO RE 574.706/PR (TEMA 69 DA REPERCUSSÃO GERAL)

No julgamento do RE 574.706/PR, sob o rito de repercussão geral, o STF fixou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS".

Para chegar a tal conclusão, a Relatora, Ministra CÁRMEN LÚCIA, valeu-se, em síntese, dos seguintes fundamentos jurídicos:

"4. No Recurso Extraordinário n. 240.785, Relator o Ministro Marco Aurélio, os debates sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (ou seja, se o ICMS integra o conceito de faturamento) revelaram preocupação dos Ministros quanto a constituir o ICMS custo da mercadoria ou do serviço.

(...) ao final do julgamento, a posição defendida pelo Ministro Eros Grau, seguida pelo Ministro Gilmar Mendes, ficou vencida, concluindo este Supremo Tribunal pela exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. O acórdão foi assim ementado:

'TRIBUTOS – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento'. (RE 240785, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014)

5. Roque Antonio Carrazza, que advogou a favor dos contribuintes no Recurso Extraordinário n. 240.785, sustenta a não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, argumentando:

'Sem embargo de nossa opinião pessoal (...) no sentido de que nem mesmo o ICMS pode ser incluído em sua própria base de cálculo, o fato é que as colocações supra guardam, mutatis mutandis, total pertinência ao tema ora objeto de nossas atenções. 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 destes 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.

Reforçando a ideia, cabe, aqui, estabelecer um paralelo com os clássicos ensinamentos de Aliomar Baleeiro acerca dos 'ingressos' e 'receitas'. Assim se manifestou o inolvidável jurista:

'As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como 'entradas' ou 'ingressos'. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de movimento de fundo', sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionadas à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo.

'(...).

'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.'

Portanto, há ingressos de dinheiro que são receitas, já que entram nos cofres públicos, a título definitivo. E há ingressos de dinheiro que neles apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, nada acrescentando ao Erário.

Embora estas lições tenham sido dadas 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'.

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS

Superior Tribunal de Justiça

e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se

deu a operação mercantil e que tem competência para instituí-lo (cf. art. 155, II, da CF). **A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS"**.

Em sequência, a Ministra Relatora, CÁRMEN LÚCIA, passa a analisar qual o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, vale dizer, o recolhido ou o destacado nas notas fiscais.

Numa vista apressada, por força das premissas teóricas assumidas no voto, poder-se-ia cogitar que apenas a parcela correspondente ao ICMS pago estaria fora do alcance da tributação do PIS e da COFINS, uma vez que somente o montante recolhido corresponderia a um ingresso transitório no patrimônio da empresa.

Sucedendo que, no regime da não cumulatividade do ICMS, o montante pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva confere aos adquirentes das mercadorias, contribuintes do imposto, créditos a descontar da exação, que tem por base o valor da operação – simplificadamente –, os quais são devidamente registrados no balanço patrimonial, em conta do ativo circulante.

Assim, embora o fenômeno do trânsito contábil seja mais evidente por ocasião do desembolso de caixa, tal também se verifica em relação à parcela do imposto que transita na contabilidade como um ativo, na conta "Tributos a recuperar", visto que, ao fim e ao cabo, é igualmente adimplido, embora pela técnica da compensação, que resulta, da mesma forma, em transferência de patrimônio do contribuinte ao sujeito ativo do imposto.

Da doutrina (Paulo Henrique Pêgas, Manual de contabilidade tributária, 9ª ed., 2020, Atlas, p. 196), registro a seguinte explicação dos correspondentes lançamentos contábeis da operação:

"Os registros contábeis do ICMS são simples, devido a sua característica básica, que é de ser um imposto incluído no preço de venda, portanto cobrado por dentro. O tema foi regulamentado na Instrução Normativa SRF nº 51/78.

Assim, na entrada da mercadoria, seja na indústria ou no comércio, a empresa deverá sempre segregar a compra em dois itens:

*** TRIBUTOS A RECUPERAR**

*** ESTOQUES**

Nas compras realizadas para industrialização ou revenda, a princípio, os tributos passíveis de recuperação são os seguintes:

- * INDÚSTRIA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL » ICMS, IPI, PIS e COFINS
- * INDÚSTRIA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO » ICMS e IPI
- * COMÉRCIO TRIBUTADO PELO LUCRO REAL » ICMS, PIS e COFINS
- * COMÉRCIO TRIBUTADO PELO LUCRO PRESUMIDO » ICMS

No momento da venda, a empresa comercial ou industrial deverá realizar sempre três registros contábeis:

- 1. a RECEITA, que deverá ser reconhecida pelo valor total da venda no comércio, em contrapartida com o caixa ou contas a receber.** Na empresa industrial, como há um imposto por fora (IPI), ele deve ser acrescido ao preço, sendo registrado a crédito em conta de passivo, normalmente IPI a recolher;
- 2. o CUSTO, que será reconhecido na proporção das mercadorias e produtos vendidos, baixando da conta ESTOQUE**
- 3. o TRIBUTO, que representa a aplicação da alíquota vigente sobre a receita bruta (líquida de descontos incondicionais e eventuais devoluções), demonstrando o total devido pela empresa.**

Posteriormente, ao final de cada mês, a empresa procede à apuração dos tributos devidos, fazendo a contraposição das duas contas. Por exemplo, no caso do ICMS, todo final de mês a empresa faz um débito contábil na conta ICMS A PAGAR e um crédito contábil na conta ICMS A RECUPERAR pelo menor dos dois saldos. Assim, a empresa zera uma conta, deixando a outra com o saldo líquido, se A PAGAR, será desembolsado no vencimento. Se A RECUPERAR, o valor poderá ser compensado com as operações nos meses subsequentes".

A questão foi assim analisada no voto proferido pela Ministra CÁRMEN LÚCIA, no RE 574.706/PR:

"6. Poder-se-ia aceitar que a análise jurídica e a contábil do ICMS, ambas pautadas na característica da não cumulatividade deste tributo, revelariam que, assim como não é possível incluir o ICMS

na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, também não seria possível excluí-lo totalmente, pois enquanto parte do ICMS é entregue diretamente ao Estado, parte dele se mantém no patrimônio do contribuinte até a realização da nova operação.

Entretanto, a análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há que levar em consideração o conteúdo normativo do art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, ou seja, examina-se a não cumulatividade a cada operação:

(...)

O tributarista Roque Antonio Carrazza escreveu sobre a compensação:

'(...)

Repisando a ideia, o princípio da não-cumulatividade, conforme vimos, garante ao realizador da operação ou da prestação o direito de creditar-se de todo o montante de ICMS cobrado nas operações ou prestações anteriores.

(...)

Registramos que **o pagamento do ICMS é habitualmente feito parte em créditos (quando estes equivalem ou excedem os débitos nascidos no mesmo período de apuração) ou só em moeda (quando não há créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações anteriores)'**

(...)

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na 'fatura' 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.

Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido.

8. Por ser inviável a apuração do ICMS considerando cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, resolveu-se adotar o sistema de sua apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços. Esta é a chamada análise contábil ou escritural do ICMS.

Invocando, uma vez mais, a doutrina de Roque Antonio Carrazza, tem-se:

'A compensação em tela efetiva-se por meio de simples operações de encontro de contas de crédito/débito.

Conforme já acenamos, o princípio da não-cumulatividade outorga ao contribuinte o direito público subjetivo de pagar, à guisa de ICMS, apenas a diferença apurada, no encerramento do período, entre seus créditos e débitos.

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

Portanto, o contribuinte tem o direito de lançar em sua escrita fiscal o 'crédito' decorrente das aquisições de mercadorias, bens ou serviços tributadas (ou tributáveis), pelo ICMS, para, no momento oportuno (em geral a cada trinta dias), utilizá-lo como 'moeda de pagamento' desta exação.

Conforme vemos, a Constituição submeteu o ICMS ao sistema 'imposto contra imposto', e não o sistema 'mercadoria contra mercadoria'.

Desta forma, o contribuinte, para calcular o montante de ICMS a recolher, deve subtrair, periodicamente, de todos os débitos (causados por saídas de mercadorias, bens e serviços tributáveis), todos os créditos (provenientes de entradas de mercadorias, bens e serviços tributáveis). Se o resultado for negativo, isto é, se os créditos forem superiores aos débitos, há saldo credor a transferir para o período de apuração subsequente.

(...)

Essa forma escritural de cálculo do ICMS a recolher baseia-se na verdade matemática segundo a qual a ordem dos fatores não altera o resultado. É igualmente verdadeiro que também o momento das diferentes operações não pode alterar o regime de aplicação de tributação, num sistema que, quanto a esse caso, se caracteriza pela compensação para se chegar à inacumulatividade constitucionalmente qualificadora do tributo.

9. Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS".

Superior Tribunal de Justiça

Resulta das lições mencionadas que o ICMS que transita no patrimônio da empresa não é apenas aquele recolhido ao final do período de apuração, mas todo o destacado na nota fiscal de saída, haja vista que, embora não tenha sido todo ele adimplido mediante desembolso de caixa, o foi por meio da sistemática de créditos e débitos do imposto, o que resulta, da mesma forma, na mera circulação de riqueza no patrimônio do contribuinte, a evidenciar não se tratar, tal trânsito, de faturamento.

Da leitura do voto apresentado pelo Relator, Ministro GURGEL DE FARIA, percebo que alcança ele a mesma conclusão. Vejamos:

"Neste contexto, o Suprema Corte decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS, considerado aquele destacado, pois os valores correspondentes a tal tributo não se incorporam ao patrimônio dos contribuintes. Foi firmada a seguinte tese de repercussão geral: 'O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS' (Tema 69).

Ao julgar os embargos de declaração, a Suprema Corte, conforme excerto do voto condutor, proferido pela eminente Ministra Cármen Lúcia, reafirmou que 'a definição de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições'. Asseverou que 'a posição majoritária que prevaleceu no julgado embargado foi no sentido de que, ao estabelecer a definição constitucional de faturamento - dele excluindo os valores relativos ao ICMS para fins de fixação da base de cálculo das contribuições -, este não poderia ser ampliado ou deformado pela legislação infraconstitucional'.

Seguiu afirmando, a eminente Ministra que, **como o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido, não constitui receita do contribuinte, pois 'ainda que contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.'** Ademais, esclareceu, de forma didática, que deve ser excluída em cada etapa da cadeia produtiva o montante destacado na nota fiscal, ainda que o contribuinte tenha parcela a compensar, em razão do princípio da **não cumulatividade**". (Destques meus.)

Em suma, as premissas teóricas que, no RE 574.706/PR, embasaram o

acórdão da Suprema Corte foram as seguintes: o ICMS, todo ele, não pode compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, na medida em que o fenômeno do mero trânsito contábil o abarca em sua inteireza; o imposto destacado nas notas fiscais de saída não correspondem a faturamento do contribuinte porque, ainda que nem todo ele represente uma saída da caixa (pagamento do imposto), a parcela compensada ou o saldo credor do imposto representa, da mesma forma, um mero trânsito contábil, e "o mero ingresso contábil não corresponde ao faturamento".

Essa compreensão foi reforçada no julgamento dos Embargos de Declaração ao Recurso Extraordinário 574.706/PR, ocasião em que a Ministra CÁRMEN LÚCIA esclareceu que:

"16. O valor integral do ICMS destacado na nota fiscal da operação não integra o patrimônio do contribuinte – e não apenas o que foi efetivamente recolhido em cada operação isolada –, pois **o mero ingresso contábil não corresponde ao faturamento**, devendo por isso ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS. Dessa forma, tem-se no exemplo aproveitado e constante do item 7 do voto proferido: a) a base de cálculo do PIS/COFINS seria R\$ 90,00 em relação ao industriário, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 100,00, excluindo-se o valor de R\$ 10,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação; b) a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$ 135,00 quanto ao distribuidor, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 150,00, excluindo-se o valor de R\$ 15,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido na etapa anterior); c) a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$ 180,00 em relação ao comerciante, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 200,00, excluindo-se o valor de R\$ 20,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido nas etapas anteriores).

Assim, no exemplo hipotético rememorado pela embargante, em que o ICMS destacado em nota, na cadeia produtiva seria de '10 destacados em nota pela indústria, 15 destacados em nota pela distribuidora e 20 destacados em nota pelo comércio', chegar-se-ia à seguinte solução, na linha do que asseverado em contrarrazões: 'o [comerciante] submeteu o valor de 200 ao PIS e à COFINS, quando deveria ter submetido 180, o distribuidor submeteu 150, quando deveria ter submetido 135 e o industrial submeteu 100, quando deveria ter submetido 90'.

Essa digressão está devidamente explicada no acórdão recorrido, sintetizada pela conclusão que 'embora se tenha a escrituração da parcela

ainda a se compensar do ICMS, todo ele exclui-se na definição de

Superior Tribunal de Justiça

faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS'.

Também não se verifica omissão nem contradição neste ponto".

Antes de analisar a específica circunstância de as razões de decidir deste precedente qualificado, de relatoria da Ministra CÁRMEN LÚCIA, serem aplicáveis ao substituído tributário do ICMS, de modo a permitir que ele exclua das suas contribuições o montante antecipado pelo substituto do imposto, destaco que não identifico, nas razões de decidir do aludido RE 574.706/PR, a assertiva de que não se possa incluir tributo na base de cálculo de tributo, ao contrário da assertiva do Relator, data venia.

É bem verdade que isto foi expressamente consignado na ementa do acórdão proferido no RE 240.785/MG, de relatoria do Ministro MARCO AURÉLIO, citado em diversos votos proferidos no RE 574.706/PR, mas não há menções desta estirpe nos votos lançados no precedente vinculante do aludido RE 574.706/PR, ora em análise.

Tive o cuidado de ler o inteiro teor do acórdão do RE 240.785/MG, e constatei que a afirmação no sentido de que "não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro" consta, única e exclusivamente, da ementa do acórdão de lavra do eminente Ministro MARCO AURÉLIO.

Quero com isto dizer que a impossibilidade de inclusão de tributo na base de cálculo de tributo foi consignada, no RE 240.785/MG, em obiter dictum, vale dizer, não constitui ratio decidendi a amparar a assunção da premissa para julgamento de casos posteriores. A propósito, veja-se que a Ministra CÁRMEN LÚCIA, ao analisar o RE 240.785/MG, em seu voto lançado no RE 574.706/PR, ponderou que aquele precedente indicava, apenas, que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS afrontava o conteúdo semântico de "faturamento", não fazendo qualquer menção à suposta regra proibitiva, considerada pelo Ministro MARCO AURÉLIO:

"Mesmo a partir do exame dos autos, percebe-se que a questão em juízo foi submetida no que toca à COFINS ao exame deste E. Plenário em julgamento cuja duração perpassou diversos anos judiciais. Trata-se do RE 240.785, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014, cuja ementa reproduz-se a seguir

'TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro.

COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que

relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.'

A propósito, reproduz-se excerto do voto condutor do e. Ministro Relator Marco Aurélio:

'A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. **O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea 'b' do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal.'**

Por conseguinte, o fundamento determinante do voto reside em um conceito de faturamento restrito à quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços. Na espécie, a categoria não comportaria os ônus fiscais destinados a integrar o patrimônio da pessoa jurídica de direito público tributante, à luz da natureza indireta dos tributos incidentes sobre o consumo, v.g. ICMS. Assim, por não se tratar de medida de riqueza aferida pelo contribuinte, o

valor alusivo ao ICMS não deveria compor a base de cálculo das contribuições para a COFINS".

O Ministro LUIZ FUX, por sua vez, que acompanhou a Relatora, rechaçou expressamente tal afirmação, nos seguintes e contundentes termos do seu voto:

"Eu não estou dizendo que tributo não pode incidir sobre tributo. Isso é uma técnica nossa, é uma técnica universal. Há pareceres aqui onde se demonstra que, no mundo inteiro, é possível tributo sobre tributo. O que nós estamos analisando aqui é como se faz a exegese de uma expressão constitucional, a ponto de respeitar-se os limites do poder tributário do Estado".

Ademais, no julgamento dos Embargos de Declaração no aludido RE 574.706/PR, a eminente Relatora, Ministra CÁRMEN LÚCIA, afirmou que não foi fundamento do seu voto a impossibilidade de inclusão de tributo na base de cálculo de tributo, rejeitando os Embargos de Declaração que visavam, no ponto, esclarecimentos quanto aos impactos de tal assertiva no sistema tributário como um todo, in verbis:

"17. A embargante afirma haver 'h) necessidade de esclarecimentos sobre os fundamentos do voto sobre incidência de tributo sobre tributo, do tributo na composição do preço, da base de cálculo dos tributos incidentes sobre receita ou receita bruta, afastando-se dela os tributos sobre operações, para se evitar interpretação conducente à inconstitucionalidade de todo o sistema tributário;'

18. Todos os pontos mencionados foram devidamente apreciados em relação especificamente ao tema posto à apreciação neste julgamento, limitado à análise da base de cálculo do PIS/COFINS. Não assiste razão à embargante quanto à necessidade de esclarecimentos sobre o impacto desta decisão em relação a todo sistema tributário. O de que ali se cuidou foi questão específica, em relação à base de cálculo das contribuições PIS/COFINS.

19. O exame da petição recursal é suficiente para constatar não se pretender provocar o esclarecimento de qualquer ponto obscuro, omissivo ou contraditório nem corrigir erro material, mas tão somente modificar o conteúdo do julgado para fazer prevalecer a tese da embargante.

Esse Supremo Tribunal Federal assentou serem incabíveis os embargos de declaração quando, 'a pretexto de esclarecer uma inexistente situação de obscuridade, omissão ou contradição, [a parte] vem a utilizá-los com o objetivo de infringir o julgado e de, assim, viabilizar um indevido reexame

da causa' (RTJ n. 191/694-695, Relator o Ministro Celso de Mello)".

Destaco, ainda, precedente vinculante do STF, de 24/02/2021, submetido à sistemática de repercussão geral e posterior ao julgamento do RE 574.706/PR, em 15/03/2017, no qual se admitiu, expressamente, a inclusão de tributo na base de cálculo de tributo, a despeito das peculiaridades de cada exação analisada.

Com efeito, no **RE 1.187.264/SP, julgado em 24/02/2021**, de relatoria do Ministro MARCO AURÉLIO, Relator para o acórdão o Ministro ALEXANDRE DE MORAES, o STF fixou a seguinte tese, sob o rito 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" (Tema 1.048).**

O acórdão do aludido julgado restou assim ementado:

"EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. POSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. A Emenda Constitucional 42/2003 inaugurando nova ordem previdenciária, ao inserir o parágrafo 13 ao artigo 195 da Constituição da República, permitiu a instituição de contribuição previdenciária substitutiva daquela incidente sobre a folha de salários e pagamentos.

3. Diante da autorização constitucional, foi editada a Lei 12.546/2011 (objeto de conversão da Medida Provisória 540/2011), instituindo contribuição substitutiva (CPRB), com o escopo de desonerar a folha de salários/pagamentos e reduzir a carga tributária. Quando de sua instituição, era obrigatória às empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011; todavia, após alterações promovidas pela Lei 13.161/2015, o novo regime passou a ser facultativo.

4. As empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 têm a faculdade de aderir ao novo sistema, caso concluam que a sistemática da CPRB é, no seu contexto, mais benéfica do que a contribuição sobre a folha de pagamentos.

5. Impossibilidade da empresa optar pelo novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis.

5. Impossibilidade de a empresa aderir ao novo regime, abatendo do cálculo da CPRB o ICMS sobre ela incidente, pois ampliaria demasiadamente o benefício fiscal, pautado em amplo debate de políticas públicas tributárias, em grave violação ao artigo 155, § 6º, da CF/1988, que determina a edição de lei específica para tratar sobre redução de base de cálculo de tributo.

6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. **Tema 1.048, fixada**

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'" (STF, RE 1.187.264/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, Rel. p/ acórdão Ministro ALEXANDRE DE MORAES, TRIBUNAL PLENO, julgado em 24/02/2021, DJe de 20/05/2021).

De se ressaltar que, no voto vencido do Ministro MARCO AURÉLIO, Relator do RE 1.187.264/SP, cogitara ele da aplicação das razões de decidir do Tema 69 à espécie, defendendo a lógica de que não se poderia incluir tributo na base de cálculo de tributo que incide sobre o faturamento, nos seguintes termos:

"A controvérsia sobre a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na materialidade tributável das contribuições sociais não é nova no Tribunal.

No exame do extraordinário de nº 240.785, de minha relatoria, com acórdão veiculado no Diário da Justiça de 16 de dezembro de 2014, o Colegiado Maior assentou a impropriedade de incluir-se o tributo na base de incidência da Cofins. Confirmam o pronunciamento:

(...)

A óptica foi reiterada na análise do recurso extraordinário nº 574.706, relatora ministra Cármen Lúcia, revelador do Tema nº 69 da repercussão geral, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 2 de outubro de 2017. Fixou-se a seguinte tese:

O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins.

O caráter opcional de adesão à sistemática prevista na Lei nº 12.546/2011, bem assim a feição benéfica da disciplina não podem ser potencializados de modo a ensejar tributação em desacordo com o figurino constitucional.

Admitir a volatilidade dos institutos previstos na Lei Maior com base no regime fiscal ao qual submetido o contribuinte implica interpretar a Constituição Federal a partir da legislação comum, afastando a supremacia que lhe é própria.

(...)

Presente a sinonímia entre receita bruta e faturamento, tal como assentado no exame da ação declaratória de constitucionalidade nº 1, relator ministro Moreira Alves, surge a pertinência dos precedentes mencionados. Por consequência, impõe-se a exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB, cumprindo reiterar os fundamentos que deram suporte àqueles julgados:

(...)

Mesmo se aludindo à conotação ampla de receita, introduzida pela Emenda Constitucional nº 20/1998, a cobrança se mostra ilegítima, porquanto envolvidos valores que não revelam riqueza própria. Surge a inadequação à luz da capacidade contributiva. Como ter-se a imposição de tributo sobre grandeza alheia ao patrimônio do contribuinte? O sistema não fecha!

O alcance da tributação deve ser definido a partir da esfera de direitos de titularidade do sujeito passivo da obrigação: apenas há potencialidade para contribuir quando a grandeza prevista na norma envolve conteúdo econômico real. O simples ingresso e registro contábil da entrada da importância não a transforma em receita.

Descabe assentar que os valores alusivos ao ICMS, considerado o destino próprio aos cofres dos Estados ou do Distrito Federal, sinaliza medida de riqueza apanhada pelas expressões contidas no inciso I, alínea 'b', do artigo 195 da Constituição Federal.

Conheço do recurso extraordinário para provê-lo, assentando não se incluir na base de cálculo da CPRB o valor correspondente ao ICMS".

A construção jurídica foi rechaçada no voto do Relator para o acórdão, o Ministro ALEXANDRE DE MORAES, que foi acompanhado pela maioria dos Ministros da Corte Suprema, merecendo destaques os seguintes trechos da aludida decisão:

"Consoante consta dos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011, do cálculo da receita bruta serão excluídos apenas 'as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos'.

O Decreto-Lei 1.598/1977, por sua vez, que regulamenta o Imposto sobre a Renda, após alteração promovida pela Lei 12.973/2014, trouxe definição expressa do conceito de receita bruta e receita líquida, para fins de incidência tributária.

Nesse sentido, o artigo 12 do Decreto-Lei dispõe que:

'Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

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)

De acordo com a legislação vigente, 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.

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 concluam 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 aplicáveis".

Ressalte-se que o mesmo entendimento, com as mesmas razões de decidir, foi encampado no julgamento, pelo STF, **em 21/06/2021** – após, portanto, o julgamento do RE 574.706/PR, **em 15/03/2017**, e dos respectivos Embargos de Declaração, **em 13/05/2021** –, do RE 1.285.845/RS (Tema 1.135), no bojo do qual restou fixada a seguinte tese, sob o rito de repercussão geral: **"É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB"**.

Em suma, tenho que, ressalvados os casos expressos na Constituição Federal, na legislação e, evidentemente, o específico caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, no RE 574.706/PR, o atual cenário jurisprudencial não encampa a tese segundo a qual é vedada a inclusão de tributo na base de cálculo de tributo, permanecendo atuais e consentâneos com o ordenamento jurídico, a despeito do julgamento do Tema 69, pela Suprema Corte, as seguintes ponderações feitas pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, no voto vencedor que proferiu no REsp 1.144.469/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do

CPC/73), a despeito da reversão jurisprudencial ocorrida no âmbito do STF, quanto à tese fixada no aludido RE 574.706/PR.

"(...) com muito mais razão, é permitida a incidência de outros tributos uns sobre os outros. A esse respeito, de ver que o próprio STF, em sede de repercussão geral no RE n. 582.461 / SP, julgou constitucional a incidência do ICMS sobre o próprio ICMS (metodologia de cálculo 'por dentro'), a saber:

(...)

Nessa mesma linha, o art. 155, §2º, XII, 'i', da CF/88 (incluído pela EC n. 33/2001), determinou expressamente a incidência do ICMS sobre o próprio ICMS, in verbis:

(...)

Aliás, as próprias contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, por incidirem sobre a receita bruta, acabam por incidir sobre o valor que será destinado a seu próprio pagamento, isto é, incidem sobre elas mesmas, a lição já foi inclusive assimilada e referendada em recurso representativo da controvérsia por este STJ quando julgou a legalidade do repasse das ditas contribuições ao consumidor final dentro das faturas de telefonia, consoante os cálculos 'por dentro' das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS efetuados pela Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL, verbo ad verbum:

(...)

Este STJ também já se manifestou em sede de recurso representativo da controvérsia no sentido da legalidade da inclusão da CSLL (isto é, do valor a ser pago a título de CSLL) dentro da base de cálculo do IRPJ e da própria CSLL, segue a ementa do julgado:

(...)

Também foi referendada pelo STJ a inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI, consoante os seguintes precedentes: REsp. n. 675.663 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 24.08.2010; REsp. Nº 610.908 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.9.2005, AgRg no REsp. Nº 462.262 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.11.2007.

Nessa mesma linha, há várias outras situações de incidência de tributo sobre tributo que, por um motivo ou outro, ainda não receberam exame judicial. Para exemplo: a contribuição social incidente sobre a folha de salário e a devida pelo empregado, previstas, respectivamente, no inciso I, 'a', e no inciso II do art. 195 da CF/88. No primeiro caso, a contribuição ao incidir sobre a folha de salário incide, em consequência, sobre a contribuição do empregado; no outro, a contribuição do empregado ao incidir sobre o valor bruto da

remuneração incide, por conseguinte, sobre ela mesma (MACIEL, Everardo & SCHONTAG, José Antônio. 'O ICMS e a base de cálculo da COFINS', Valor Econômico, edição de 2.8.2002).

Em outro exemplo, também o IRPJ e a CSLL estão na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS já que o valor que será utilizado para seu pagamento é proveniente das receitas auferidas pela empresa, isto é, constitui receita bruta.

Também o IRPJ está na base de cálculo do próprio IRPJ, já que a Provisão para o Imposto de Renda não é excluída do Lucro Líquido para a formação do Lucro Real (base de cálculo do IRPJ).

Mais recentemente, foi decidido por este STJ, em sede de recurso representativo da controvérsia, que o valor reservado pela empresa para o pagamento do ISSQN compõe o faturamento e a receita bruta, a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS:

(...)

Já no caso das pessoas físicas, o valor que será utilizado para o pagamento do IPTU e do IPVA de imóveis e veículos automotores de sua propriedade sofre a tributação pelo IRPF. Isso sem falar na tributação indireta, pois aí tem-se que o IRPF incide sobre o ISS, o ICMS, o IPI, as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e tudo o mais que é suportado economicamente pelo consumidor final. Veja-se que os exemplos são muitos e têm como limite a imaginação do intérprete da legislação, não havendo, por isso, qualquer parâmetro seguro para afirmar que a incidência de tributo sobre tributo é vedada por alguma regra implícita constitucional ou infraconstitucional.

Desse modo, o ordenamento jurídico pátrio comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo. Ou seja, é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, a priori, ao princípio da capacidade contributiva".

Isto posto, passo a analisar o reflexo, no presente julgamento, da tese firmada pelo STF, no RE 574.706/PR (Tema 69), sob o regime de repercussão geral, fazendo, antes, breves considerações acerca da apuração do ICMS-ST sob a ótica do substituto e do substituído, para então tratar do impacto desta apuração na contribuição ao PIS e na COFINS.

II - DA SISTEMÁTICA DO RECOLHIMENTO DO ICMS-ST PELA ÓTICA DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO E SEU IMPACTO NA APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

O substituto tributário do ICMS, na substituição tributária para frente, recolhe,

Superior Tribunal de Justiça

além do ICMS próprio, o imposto que seria devido pelos agentes econômicos que praticam o fato gerador nas etapas subsequentes da cadeia produtiva.

Pelo fato de pagar imposto próprio e de terceiro, poderá abater do ICMS-ST, devido pelo substituído, mas por ele antecipado, o montante do tributo que recolhe na qualidade de contribuinte, imperativo do regime da não-cumulatividade do imposto. De fato, a Lei Complementar 87/96 prevê o seguinte:

"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.

§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.

(...)

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

I - (...);

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.

(...)

§5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto."

Como se observa, a não-cumulatividade do ICMS ocorre na esfera patrimonial do substituto tributário, na substituição tributária progressiva, ainda que seja ele o primeiro elo da cadeia produtiva, uma vez que ele se apropria dos créditos originados da operação própria para abater dos débitos decorrentes do regime de substituição tributária que antecipa, em favor do substituído. Por conseguinte, é lícito concluir que as razões de decidir do STF, no

Superior Tribunal de Justiça

RE 574.706/PR, garantem ao substituto tributário do ICMS a exclusão, tanto do ICMS próprio, quanto do ICMS-ST, da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Sucedo que a própria legislação tributária já permite a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS do substituto tributário. Veja-se o que prevê o art. 12, § 4º, do Decreto-lei 1.598/77:

"Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidentes;
- 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.

§4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§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."

Nesse sentido, a Segunda Turma do STJ, embora julgando matéria distinta, firmou compreensão no sentido de que, "quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta" (STJ, REsp 1.456.648/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/06/2016).

Em suma, tem-se que o substituto tributário do ICMS pode excluir o ICMS próprio da base de cálculo do PIS e da COFINS, por força da tese fixada no Tema 69 da repercussão geral, no RE 574.706/PR, assim como o ICMS-ST, seja por força da expressa previsão legal, seja pelas razões de decidir do multicitado precedente do STF.

III - DA SISTEMÁTICA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST PELA ÓTICA DO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO E SEU IMPACTO NA APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Por sua vez, o substituído tributário do ICMS, que recebe a mercadoria com retenção antecipada do imposto, não recolherá o ICMS em relação às operações próprias – porque já pago – e, conseqüentemente, não aproveitará os créditos decorrentes dos pagamentos havidos nas etapas anteriores. É que, via de regra, os créditos de ICMS são registrados para compensação com os débitos do imposto pertinentes às operações de uma cadeia produtiva, a despeito de serem apurados e recolhidos por período de apuração, de forma que, não havendo débito na saída, não há crédito a ser reconhecido na entrada (art. 155, § 2º, a, da CF/88).

Foi por isto que, no AgInt no AgInt no REsp 1.898.511/SC, de minha relatoria, citado pelo Relator, a Segunda Turma do STJ firmou compreensão – invocando precedente do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, no AgInt no REsp 1.885.048/RS – no sentido de que "o ICMS-ST é recolhido pelo substituto tributário (responsabilidade tributária por substituição) e não pelo substituído, assumindo a feição de tributação direta (e não indireta como o ICMS regular), não havendo que se falar em não-cumulatividade, já que não há tributação em cadeia. Desse modo, não está destacado nas notas fiscais de saída do substituído, donde se conclui que este (substituído) é mero contribuinte econômico do tributo em questão. Nessa condição, o substituto pode optar por absorver o impacto econômico da exação sem repassá-lo ao substituído. Tal significa que tudo aquilo que o substituído recebe pela venda de suas mercadorias e/ou serviços a terceiros é preço e, como tal, constitui receita bruta/faturamento seu, não guardando qualquer relação com o ICMS-ST já recolhido pelo substituto", para então concluir que "à toda evidência, o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído simplesmente porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo. É da natureza de todos os tributos a repercussão econômica. Os informes de 'ICMS Cobrado Anteriormente por ST' preenchidos eletronicamente pelo substituído existem apenas para efeito de controle fiscal".

Destaco que a Primeira Turma do STJ, embora julgando matéria diversa, consignou, em diversas oportunidades, semelhante compreensão, consoante se verifica das seguintes ementas:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. MANDADO DE SEGURANÇA. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (ICMS-ST). AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA POR EMPRESA SUBSTITUÍDA. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO ESTADUAL.

LEGALIDADE. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO. PRECEDENTE DESTA TURMA.

(...)

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição, obscuridade ou erro material.

III - A 1ª Turma desta Corte assentou que a disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, a qual assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTO. Por conseguinte, o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído.

IV - Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor. Precedente.

V - A repercussão econômica onerosa do recolhimento antecipado do ICMS-ST, pelo substituto, é assimilada pelo substituído imediato na cadeia quando da aquisição do bem, a quem, todavia, não será facultado gerar crédito na saída da mercadoria (venda), devendo emitir a nota fiscal sem destaque do imposto estadual, tornando o tributo, nesse contexto, irrecuperável na escrita fiscal, critério definidor adotado pela legislação de regência.

VI - Recurso especial improvido" (STJ, REsp 1.909.823/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 11/03/2021).

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. **CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (ICMS-ST). AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA POR EMPRESA SUBSTITUÍDA. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO ESTADUAL. LEGALIDADE. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO.**

(...)

II - A 1ª Turma desta Corte assentou que a disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, a qual assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTE. Por conseguinte, o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído.

III - Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor.

IV - A repercussão econômica onerosa do recolhimento antecipado do ICMS-ST, pelo substituto, é assimilada pelo substituído imediato na cadeia quando da aquisição do bem, a quem, todavia, não será facultado gerar crédito na saída da mercadoria (venda), devendo emitir a nota fiscal sem destaque do imposto estadual, tornando o tributo, nesse contexto, irrecuperável na escrita fiscal, critério definidor adotado pela legislação de regência.

V - Recurso especial provido" (STJ, REsp 1.428.247/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, Rel. p/ acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 29/10/2019).

Esta era a sistemática de apuração do ICMS, ao menos até 19/10/2016 – data do julgamento do RE 593.849/MG (Rel. Ministro EDSON FACHIN, TRIBUNAL PLENO, DJe de 05/04/2017), Tema 201/STF, o que justificara, à luz da jurisprudência da Segunda Turma, compreender o ICMS-ST como um tributo direto, porquanto apenas um custo suportado pelo substituído e repassado no preço ao adquirente consumidor final, ou, à luz da compreensão da Primeira Turma, um custo de aquisição, porquanto irrecuperável na escrita fiscal.

Ocorre que o STF, no julgamento, em 19/10/2016, do RE 593.849/MG (Tema 201/STF), sob o rito de repercussão geral, fixou tese no sentido de que "**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**". O dispositivo do aludido RE 593.849/MG foi assim redigido:

"Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário a que se dá

provimento, para reformar o acórdão recorrido e **afirmar o direito da parte Recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior**, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na LC 118/05".

Tal precedente alterou substancialmente a sistemática de apuração do ICMS pela ótica do substituído tributário. Isso porque, conforme ressaltado no voto do Relator, **"na prática, o STF prestigiou o entendimento de que não há diferenciação quantos (sic) efeitos dos regimes regular e de substituição tributária, corrigindo as distorções que essa última ficção jurídica poderia ocasionar**. Quer dizer, colhe-se das conclusões lançadas no Tema 201 que os contribuintes os quais estejam sujeitos ou não ao regime de substituição tributária deverão recolher o tributo com base no efetivo preço de venda praticado".

Embora não tenha constado da tese firmada pelo STF, no RE 593.849/MG, o reverso da moeda, ou seja, a possibilidade de os Estados exigirem dos contribuintes a complementação do ICMS, quando verificado que o fato gerador tenha ocorrido em valor superior à base presumida, vários votos lançados no bojo do aludido RE 593.849/MG ressaltam tal possibilidade, o que motivou alguns Estados da Federação a instituir a cobrança do complemento do imposto e o cumprimento de inúmeras obrigações acessórias tendentes à verificação da conformidade fiscal dos contribuintes substituídos.

Assim, **em tese**, os contribuintes substituídos do ICMS (em especial os varejistas) devem, tal qual os contribuintes substitutos, controlar o registro de entrada e saída de mercadorias e verificar, periodicamente, se o montante recolhido antecipadamente, a título de ICMS-ST, corresponde ao valor do imposto efetivamente devido, podendo pleitear a restituição do imposto pago em excesso e devendo complementar o montante antecipado a menor. Disso resulta que, hoje, a sistemática da substituição tributária do ICMS – que antes se aproximava da técnica de tributação definitiva ou exclusiva do imposto de renda – hoje mais se identifica com a técnica da retenção na fonte deste mesmo imposto, sujeita ao ajuste, no correspondente período de apuração.

Daí a escorreita conclusão do Relator, no sentido de que o ICMS-ST não pode ser compreendido como um tributo direto, mas, sim, um tributo indireto, tal qual o ICMS próprio, uma vez que não mais existe substancial diferença entre os regimes de apuração do ICMS, pela ótica do substituído tributário.

Acrescento, por outro lado, que também não mais faz sentido a compreensão da Primeira Turma no sentido de que o ICMS-ST corresponde a custo de aquisição para o substituído tributário. À luz das premissas postas no voto do Relator e por mim encampadas, no particular, é preciso reconhecer que o ICMS-ST equivale a uma parcela da receita do substituído (e não um custo), tanto que o art. 12, § 4º, do Decreto-lei 1.598/77 já exclui tal montante da base de cálculo do PIS e da

COFINS do substituto e, agora, é de se reconhecer, por representar ele um ônus fiscal indevidamente incidente sobre a receita do substituído, que poderá ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Fiz questão de ressaltar que esta sistemática restou alterada, em tese, porque não se pode olvidar a celebração, no âmbito do CONFAZ, do Convênio ICMS 67, de 05/07/2019, por meio do qual, na sua cláusula terceira – após as alterações do Convênio ICMS 177/2022 –, ficaram autorizados "os Estados do Acre, Alagoas, Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia e São Paulo (...) a instituir Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária, para segmentos varejistas, com dispensa de pagamento do imposto correspondente à complementação do ICMS retido por substituição tributária, nos casos em que o preço praticado na operação a consumidor final for superior a base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária", sob a contrapartida de, conforme o parágrafo único da mencionada cláusula, "os contribuintes (...) firmarem compromisso de não exigir a restituição decorrente de realização de operações a consumidor final com preço inferior a base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária".

Ou seja, praticamente 70% dos Estados da Federação abriram mão da complementação do imposto, em contrapartida à renúncia da restituição do excesso pelos contribuintes, especificamente para os que aderirem ao Regime Optativo de Tributação. Neste caso, os contribuintes continuarão apurando o ICMS como antes, vale dizer, sem controle dos montantes recolhidos do imposto na entrada e na saída, hipótese em que não ocorrerá o fenômeno do mero trânsito contábil em relação ao ICMS-ST.

Entretanto, a existência de um regime optativo de apuração do imposto não altera – ao contrário, confirma – a tese da possibilidade da exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS do substituído tributário do imposto, haja vista que, regra geral, e com muito mais razão após o julgamento do Tema 201 da repercussão geral do STF, **"o ICMS e o ICMS/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"** (STJ, REsp 1.454.184/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 09/06/2016).

Assim, **é devida a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS do substituído tributário, uma vez que a parcela do imposto antecipada pelo substituto (responsável) corresponde a tributo devido pelo substituído (contribuinte), embora por aquele antecipado. Estando sujeito a ajuste no correspondente período de apuração (complemento ou restituição), o ICMS-ST não mais possui feição de tributo direto – a despeito da inexistência de destaque na nota fiscal de saída – e nem corresponde a um custo de aquisição, mas sim a imposto indireto e incidente sobre parcela de sua receita futura. Portanto, não há fundamento para conferir, ao ICMS-ST,**

tratamento jurídico distinto do ICMS próprio, no que concerne à sua exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS.

IV - DO CASO CONCRETO

No caso, o contribuinte postula, na inicial, a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS, com a compensação dos valores recolhidos, a tal título, nos últimos cinco anos, com tributos federais vincendos (fl. 32e).

A sentença denegou a segurança, mas o TRF/3ª Região concedeu a ordem.

No caso concreto, acompanho o Relator, quando dá por prejudicado o pedido de sobrestamento do feito, para aguardar o julgamento, pelo STF, dos Declaratórios opostos no RE 574.706/PR, quando rejeita a alegação de deficiência de fundamentação do acórdão recorrido, bem como quando nega provimento ao Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, porquanto o aresto recorrido se coaduna com a tese ora proposta pelo Relator.

V - CONCLUSÃO

Pelo exposto, **ACOMPANHO o Relator, em relação à tese fixada, à modulação dos efeitos e quando nega provimento ao Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL**, com a **RESSALVA** de que não o faço por extrair, do RE 574.706/PR, precedente segundo o qual está vedada a inclusão de tributo na base de cálculo de tributo, nos termos da fundamentação.

É como voto.

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.958.265 - SP (2021/0282195-3)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS MAITAN LTDA E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A
MARCO ANTÔNIO GOMES BEHRNDT - SP173362
DANIEL MONTEIRO PEIXOTO - SP238434
ADVOGADOS : JANAINA SANTOS CASTRO E OUTRO(S) - DF046175
TAIANE MICHELI HERMINI - SP354296
FLÁVIA TEIGA BETETO - SP404750
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
MARCOS ABREU TORRES - BA019668

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. INEXISTÊNCIA. ICMS-ST. CONTRIBUIÇÃO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

TESE REPETITIVA DEBATIDA NOS AUTOS

1. A questão controvertida debatida nestes autos pode assim ser resumida: há direito de a empresa (substituída) excluir da receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, o valor ICMS-ST pago antecipadamente por ocasião da aquisição de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária?

VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC: INEXISTÊNCIA

2. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 1.022 do CPC.

MÉRITO

3. O objeto litigioso, anteriormente descrito, é caracterizado pela posição divergente entre as Turmas integrantes da Seção de Direito Público do STJ. Chamou-me atenção a brilhante análise apresentada pelo eminente Ministro Relator, que traz fundamentos que, até então, salvo melhor juízo, não foram ponderados nos precedentes da Segunda Turma do STJ: a) o regime de substituição tributária não altera a natureza jurídica do tributo (ICMS), que continua a ser tributo indireto, **constituindo a previsão legal de atribuição da responsabilidade tributária a terceiro, mediante antecipação do recolhimento da exação, mera técnica de arrecadação** que facilita o procedimento fiscalizatório; b) **consequentemente, o julgamento da matéria não pode se desviar das premissas estabelecidas no julgamento do Tema 69 de Repercussão Geral no STF**, em que se definiu que o valor do ICMS destacado nas notas fiscais não constitui receita da pessoa jurídica e, portanto, não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins.

CONCLUSÃO

4. Voto no sentido de **ACOMPANHAR** a tese repetitiva proposta e a solução

Superior Tribunal de Justiça

do caso concreto, nos termos do Voto do em. Ministro Gurgel de Faria.

VOTO-VOGAL

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN: A questão controvertida debatida nestes autos pode assim ser descrita: há direito de a empresa (substituída) excluir da receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor ICMS-ST pago antecipadamente por ocasião da aquisição de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária?

O eminente Ministro Relator, em aprofundado Voto, fixou adequadamente os pontos e fundamentos relevantes para a solução da lide.

O objeto litigioso é caracterizado pela posição divergente entre as Turmas integrantes da Seção de Direito Público do STJ. Chamou-me atenção a brilhante análise apresentada pelo eminente Ministro Gurgel de Faria, que traz fundamentos que, até então, salvo melhor juízo, não foram ponderados nos precedentes da Segunda Turma do STJ, isto é: a) o regime de substituição tributária não altera a natureza jurídica do tributo (ICMS), que continua a ser tributo indireto, constituindo a previsão legal de atribuição da responsabilidade tributária a terceiro, mediante antecipação do recolhimento da exação, mera técnica de arrecadação que facilita o procedimento fiscalizatório; b) conseqüentemente, o julgamento da matéria não pode se desviar das premissas estabelecidas no julgamento do Tema 69 de Repercussão Geral no STF, em que se definiu que o valor do ICMS destacado nas notas fiscais não constitui receita da pessoa jurídica e, portanto, não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

A essas ponderações – suficientes, a meu ver, para reforçar orientação contraposta ao entendimento da Segunda Turma do STJ – Sua Excelência acrescenta outras (por exemplo, princípio da isonomia, comprometimento do pacto federativo, etc.). Sobre tais ponderações, com a devida vênua, deixo de me manifestar, por consubstanciarem valoração de fundamentos constitucionais, e não da legislação federal propriamente dita, em matéria que, consoante bem registrado em seu Voto, foi expressamente considerada pelo STF como não passível de afetação ao julgamento no âmbito da Repercussão Geral, pois seria meramente

Superior Tribunal de Justiça

reflexa eventual violação de normas constitucionais (RE 1.258.842/RS: "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").

Registro, ao final, que, após os debates apresentados nesta sessão, posteriormente ao judicioso Voto-Vista da eminente Ministra Assusete Magalhães, tendo ficado esclarecido que não se está a propor, mesmo como fundamento do Voto, entendimento de que nosso ordenamento jurídico veda peremptoriamente, em todo e qualquer caso, a inclusão de tributo na base de cálculo de tributo, nada há a acrescentar a esse respeito.

Com essas singelas considerações, **ACOMPANHO** o em. Ministro Relator na tese proposta e na solução dos casos concretos, submetidos em conjunto para julgamento no rito dos Recursos Repetitivos.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2021/0282195-3 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.958.265 / SP**

Número Origem: 50010395820194036111

PAUTA: 23/11/2022

JULGADO: 23/11/2022

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **EDSON OLIVEIRA DE ALMEIDA**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS MAITAN LTDA E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A
MARCO ANTÔNIO GOMES BEHRNDT - SP173362
DANIEL MONTEIRO PEIXOTO - SP238434
ADVOGADOS : JANAINA SANTOS CASTRO E OUTRO(S) - DF046175
TAIANE MICHELI HERMINI - SP354296
FLÁVIA TEIGA BETETO - SP404750
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
ARIANE COSTA GUIMARÃES - DF029766
ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR - DF042873
RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dra. **MARISE CORREIA DE OLIVEIRA**, pela parte RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Dra. **ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA**, pela parte RECORRIDA: DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS MAITAN LTDA

Dra. **PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA**, pela parte INTERES.: CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA

Superior Tribunal de Justiça

Dra. ARIANE COSTA GUIMARÃES, pela parte INTERES.: INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - IDV

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator negando provimento ao recurso especial, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Assusete Magalhães. Aguardam os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Regina Helena Costa.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2021/0282195-3 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.958.265 / SP**

Número Origem: 50010395820194036111

PAUTA: 26/04/2023

JULGADO: 26/04/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS MAITAN LTDA E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A
 MARCO ANTÔNIO GOMES BEHRNDT - SP173362
 DANIEL MONTEIRO PEIXOTO - SP238434
ADVOGADOS : JANAINA SANTOS CASTRO E OUTRO(S) - DF046175
 TAIANE MICHELI HERMINI - SP354296
 FLÁVIA TEIGA BETETO - SP404750
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
 PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
 MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS
 CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
 PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
 ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766
 ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR - DF042873
 RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, prorrogou-se por 30 (trinta) dias o pedido de vista formulado pela Sra. Ministra Assusete Magalhães, nos termos do § 1º do art. 162, do RISTJ.

Superior Tribunal de Justiça

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2021/0282195-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.958.265 / SP

Número Origem: 50010395820194036111

PAUTA: 13/09/2023

JULGADO: 13/09/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS MAITAN LTDA E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A
MARCO ANTÔNIO GOMES BEHRNDT - SP173362
DANIEL MONTEIRO PEIXOTO - SP238434
ADVOGADOS : JANAINA SANTOS CASTRO E OUTRO(S) - DF046175
TAIANE MICHELI HERMINI - SP354296
FLÁVIA TEIGA BETETO - SP404750
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766
ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR - DF042873
RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação da Sra. Ministra Assusete Magalhães.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2021/0282195-3

REsp 1.958.265 / SP

Número Origem: 50010395820194036111

PAUTA: 25/10/2023

JULGADO: 25/10/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EDSON OLIVEIRA DE ALMEIDA

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS MAITAN LTDA E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A
MARCO ANTÔNIO GOMES BEHRNDT - SP173362
DANIEL MONTEIRO PEIXOTO - SP238434
ADVOGADOS : JANAINA SANTOS CASTRO E OUTRO(S) - DF046175
TAIANE MICHELI HERMINI - SP354296
FLÁVIA TEIGA BETETO - SP404750
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766
ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR - DF042873
RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação da Sra. Ministra Assusete Magalhães.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2021/0282195-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.958.265 / SP

Número Origem: 50010395820194036111

PAUTA: 22/11/2023

JULGADO: 22/11/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EDSON OLIVEIRA DE ALMEIDA

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS MAITAN LTDA E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A
MARCO ANTÔNIO GOMES BEHRNDT - SP173362
DANIEL MONTEIRO PEIXOTO - SP238434
ADVOGADOS : JANAINA SANTOS CASTRO E OUTRO(S) - DF046175
TAIANE MICHELI HERMINI - SP354296
FLÁVIA TEIGA BETETO - SP404750
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766
ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR - DF042873
RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação da Sra. Ministra Assuste Magalhães.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2021/0282195-3 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.958.265 / SP**

Número Origem: 50010395820194036111

PAUTA: 22/11/2023

JULGADO: 13/12/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **DARCY SANTANA VITOBELLO**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS MAITAN LTDA E FILIAL(IS)
ADVOGADOS : CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A
MARCO ANTÔNIO GOMES BEHRNDT - SP173362
DANIEL MONTEIRO PEIXOTO - SP238434
ADVOGADOS : JANAINA SANTOS CASTRO E OUTRO(S) - DF046175
TAIANE MICHELI HERMINI - SP354296
FLÁVIA TEIGA BETETO - SP404750
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES E OUTRO(S) - RJ091152
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996
MARCOS ABREU TORRES - BA019668
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS
CURIAE"
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766
ALBERTO FREDERICO TEIXEIRA SOARES CARBONAR - DF042873
RAFAEL ARAUJO AMORIM - SP434167

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Superior Tribunal de Justiça

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica, no tema 1125: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva."

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães (voto-vista) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Sérgio Kukina.