

**A INCLUSÃO DE TRIBUTOS NA BASE DE CÁLCULO DA  
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*THE INCLUSION OF TAXES IN THE CALCULATION BASIS OF THE  
TAX OBLIGATION*

*Ana Luiza Rolim de Moura FERREIRA<sup>1</sup>*

*Mônica XIANG YU<sup>2</sup>*

*Gabriel PLACHA<sup>3</sup>*

**RESUMO**

A inclusão de tributos na base de cálculo da obrigação tributária, é um fenômeno que ocorre devido a inobservância de princípios constitucionais e a ausência de elementos que definem a hipótese de incidência do tributo. Esta falta de elementos, torna a hipótese de incidência abstrata, o que dificulta o entendimento acerca daquilo que se enquadra no conceito da hipótese e, conseqüentemente, de quais valores irão compor a base de cálculo do tributo. A respeito do tema, verifica-se que inúmeras são as

---

<sup>1</sup>Aluna graduanda do Curso de Bacharelado em Direito da FAE Centro Universitário. Contato: ana.ferreira@mail.fae.edu.

<sup>2</sup>Aluna graduanda do Curso de Bacharelado em Direito da FAE Centro Universitário. Contato: monica.yu@mail.fae.edu.

<sup>3</sup>Professor orientador. Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Curitiba (2000). Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito de Curitiba (2002). Mestre em Direito Social e Econômico pela PUCPR (2007). Professor de Direito Tributário e Processo Tributário da Graduação e Pós-Graduação da FAE. Professor de Direito Tributário no Agronegócio da Pós-Graduação da PUCPR. Professor de Direito Tributário no Agronegócio da Pós-Graduação do IDCC. Professor de Contratos do Agronegócio na Pós-Graduação da UNICURITIBA. Secretário da Comissão de Direto Agrário e do Agronegócio da OAB/PR. Membro Consultor da Comissão Especial de Direito Agrário e do Agronegócio do Conselho Federal da OAB. Advogado em Curitiba/PR. Sócio Administrador da Araúz & Advogados Associados.

demandas discutidas no judiciário, em que contribuintes e o fisco discutem acerca da natureza dos acréscimos patrimoniais percebidos pelo sujeito passivo, e se estes se enquadram na hipótese prevista pela legislação. Em análise às decisões emitidas pelo Judiciário, constata-se que o entendimento acerca do tema não é pacificado, e, em alguns casos, verifica-se a inaplicabilidade dos princípios manifestados pela CF/88, quais sejam o da Legalidade, Isonomia Tributária e Capacidade Contributiva. A questão da viabilidade e da constitucionalidade da sobreposição tributária ainda é uma temática cinzenta, posto que, é tratada de maneira abstrata na legislação, o que ocasiona um cenário de insegurança jurídica aos contribuintes.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação; Base de Cálculo; Sobreposição de Tributos.

#### **ABSTRACT**

The inclusion of taxes in the calculation basis of the tax obligation is a phenomenon that occurs due to the non-observance of constitutional principles and the absence of elements that define the hypothesis of incidence of the tax. This lack of elements makes the incidence hypothesis abstract, which makes it difficult to understand what fits into the concept of the hypothesis and, consequently, which values will compose the tax calculation basis. Regarding the subject, it appears that there are numerous demands discussed in the judiciary, in which taxpayers and the tax authorities discuss the nature of the property increases perceived by the taxpayer, and whether these fall into the hypothesis provided for by law. In analyzing the decisions issued by the Judiciary, it appears that the understanding on the subject is not pacified, and, in some cases, the inapplicability of the principles expressed by the CF/88, which are those of Legality, Tax Isonomy and Capacity Contributory. The issue of the feasibility and constitutionality of the tax overlap is still a gray issue, since it is treated in an abstract way in the legislation, which causes a scenario of legal uncertainty for taxpayers.

**KEYWORDS:** Taxation; Calculation basis; Overlapping of Taxes.

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

- ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade  
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária  
CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988  
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social  
CPRB – Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta  
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido  
CTN – Código Tributário Nacional  
FINSOCIAL – Fundo de Investimento Social  
ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços  
ICMS-ST – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços Substituição  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
IPTU – Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana  
IRPF – Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas  
IRPJ - Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas  
ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza  
ITR – Imposto Territorial Rural  
IVA – Imposto sobre Valor Agregado  
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias  
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal  
PEC – Proposta de Emenda Constitucional  
PIS – Programa de Integração Social  
RE – Recurso Extraordinário  
RE-RG – Repercussão Geral no Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

Selic – Sistema Especial de Liquidação e de Custódia

STF – Supremo Tribunal Federal

TRF3 – Tribunal Regional Federal da 3ª Região

## 1 INTRODUÇÃO

A discussão a respeito da inclusão de tributos na base da obrigação tributária é um tema que possui estrita relação com a função primordial do Estado, qual seja a de arrecadar.

Vislumbra-se que a sociedade sempre buscou limitar o poder fiscal do Estado, a partir de instrumentos jurídicos que visassem assegurar os direitos e garantias individuais do cidadão, promovendo a arrecadação justa e igualitária<sup>4</sup>.

Atualmente no Brasil, a CF/88<sup>5</sup> estabelece limitações ao poder de tributar do Estado visando resguardar os Princípios da Legalidade, Isonomia Tributária, Capacidade Contributiva, entre outros, com o intuito de defender o contribuinte da força arbitrária das autoridades fiscais.

---

<sup>4</sup> Ex. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, 1789:

Art. 13º. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Art. 14º. Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.

<sup>5</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: artigos 150 a 152.

Em que pese o exposto acima, existem ocasiões em que o Sujeito Ativo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) utiliza-se da competência tributária de maneira dissonante ao estabelecido na CF/88, o que ocasiona (somado a alta complexidade, burocracia e distorções no sistema tributário) o aumento da carga tributária.

Tal fato ocorre nos casos de sobreposição, em que a base de cálculo dos tributos segue composta pelos valores de outros tributos que incidem na operação (ou, em alguns casos, dos valores do próprio tributo), acarretando a majoração do recolhimento.

## **2 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TRIBUTO, DA BASE DE CÁLCULO E DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA**

Inicialmente, é importante conceituar alguns institutos tributários, como o tributo, a base de cálculo e a hipótese de incidência. Segundo o artigo 3º do CTN, o tributo é:

(...) toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.<sup>6</sup>

Segundo Ernst Blumenstein<sup>7</sup>, os tributos são as prestações pecuniárias que o Estado, ou um ente por ele autorizado, que em virtude de sua soberania territorial, exige dos sujeitos econômicos que lhe estão submetidos. Neste mesmo sentido,

---

<sup>6</sup> BRASIL. Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966.

<sup>7</sup> FORTE, Milano, Sistema di Diritto Delle Imposta, trad. it. F. 1954.

Rubens Gomes de Sousa<sup>8</sup>, define que “o tributo é a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego da sua soberania, nos termos fixados em lei.”

Em continuidade, uma vez entendido o que é tributo, é importante esclarecer o conceito de base de cálculo.

Paulo de Barros Carvalho elucida de uma forma inicial que, no direito brasileiro, o tipo tributário é definido por dois fatores, a base de cálculo e a hipótese de incidência, e complementa afirmando que tal binômio tem “a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si”.<sup>9</sup>

Para Hugo de Brito Machado<sup>10</sup>, a base de cálculo tributária é a grandeza econômica pela qual se verifica o valor do tributo - não fixado por lei. De forma exemplificativa, se a norma tributária tem por hipótese de incidência a propriedade de um veículo automotor, a base de cálculo do tributo, conseqüentemente, será o valor do veículo.

Sobre a aplicação da base de cálculo da legislação expressa, o artigo 145 § 2º da CF/88 regula que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos, mais adiante, o art. 154, do dispositivo supracitado, determina que:

Art. 154. A União poderá instituir:

I — mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;<sup>11</sup>

<sup>8</sup> SOUSA, Rubens Gomes de, *Compêndio de legislação tributária*, 2. ed., Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, 1954, p. 12.

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. 30.ed. São Paulo, Ed. Saraiva Educação 2019, p 221.

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

<sup>11</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. Art.154.

Constata-se que essa determinação do legislador tem como objetivo afastar a ocorrência de dupla tributação e *bis in idem*, contudo, cabe questionar se tal dispositivo também se mostra eficaz nas hipóteses de sobreposição de tributos.

Por fim, o último conceito a ser contextualizado é a hipótese de incidência que deverá ser expressa na norma jurídica e está relacionada a situação que, se e quando acontecer, provoca a constituição da relação jurídica tributária, e, conseqüentemente, a incidência da norma e a produção de efeitos jurídicos, quais sejam, a irradiação de direitos e obrigações<sup>12</sup>.

Acerca da hipótese de incidência, esta será analisada de forma isolada mais à frente neste artigo.

### **3 DA REGRA MATRIZ E AS FUNÇÕES DA BASE DE CÁLCULO**

Hugo de Brito Machado estabelece que a base de cálculo é “expressão econômica do fato gerador do tributo”<sup>13</sup>, tratando-a como elemento essencial na identificação do tributo correspondente e do montante devido.

A Regra Matriz de Incidência Tributária é uma criação doutrinária, que tem por finalidade, analisar o tributo segundo suas características básicas devendo estar presentes no texto normativo que originou o tributo. Após a análise, é definido o fato jurídico tributário - conseqüentemente delimitado à sua hipótese de incidência – e, por fim, é identificada a obrigação tributária resultante desta.

Na visão de Hugo de Brito Machado:

---

<sup>12</sup> MACHADO, Hugo de Brito, Manual de Direito Tributário. 10. ed. São Paulo, Ed. Atlas 2018.

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p 135.

(...) é grande a importância da base de cálculo, porque ela nos permite identificar o tributo de que se cuida. Se a lei cria um imposto sobre a renda mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está na verdade, criando imposto sobre a receita ou o patrimônio, e não sobre a renda. (...) A base de cálculo é, portanto, elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente<sup>14</sup>.

Elucidado o conceito de Regra Matriz e ressaltada a importância da base de cálculo dentro dessa, convém destacar, as principais funções. Paulo de Barros Carvalho divide as referidas funções em 3 cernes distintos:

a) função mensurada, pois mede as proporções reais do fato; b) função objetiva, porque compõem a específica determinação da dívida (atribui certeza ao crédito); e por fim c) função comparativa, uma vez que posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, informá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro.<sup>15</sup>

O referido autor esclarece que a Função Mensurada - de medir as proporções reais do fato - diz respeito ao atributo valorativo da norma tributária, responsável por fixar a fórmula numérica de estipulação do conteúdo econômico a ser cumprido pelo sujeito passivo. Trata-se, portanto, da medição da intensidade do comportamento trazido no antecedente da norma, ou seja, da dimensão do núcleo da hipótese de

---

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. 29 ed. São Paulo, Malheiro Editores, p 154, 2008.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. 30.ed. São Paulo, Ed. Saraiva Educação 2019, p 418.



incidência. Tal suporte valorativo deve, no entanto, ficar adstrito aos limites do fato, às suas propriedades e a sua natureza<sup>16</sup>.

Em consequente, a segunda função - de compor a específica determinação da dívida - tem, na base de cálculo, o papel de delimitar o conteúdo do objeto da relação obrigacional funcionando como integrante de uma equação matemática. Nessa operação, a alíquota é aplicada sobre a base de cálculo de tal modo que se determine o *quantum* devido a título de tributo.<sup>17</sup>

Por fim, Paulo de Barros<sup>18</sup> aborda sobre a função comparativa, que diferentemente das duas outras, tem como objetivo confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro aspecto material da hipótese tributária.

Assim, a base de cálculo, é o instituto jurídico que permite a identificação do aspecto material da hipótese de incidência, pois exerce, de modo genuíno, a função comparativa entre o enunciado no núcleo da hipótese e o valor determinado em sua base de cálculo, devendo esta por fim representar uma grandeza inerente ao fato jurídico tributário, de forma que, em caso de disparidade, a base de cálculo se manterá sólida, em razão de sua função de infirmar o aspecto material da hipótese tributária.<sup>19</sup>

Pela análise, extrai-se que a base de cálculo tributária é atributo essencial da hipótese de incidência, tendo como principal função delimitar o seu núcleo e mensurar, mediante a auto-aplicação da alíquota, a quantia exata a ser paga a título do tributo, bem como elucidar o aspecto material da norma tributária.

---

<sup>16</sup> Ibid, pp. 413 a 415.

<sup>17</sup> Ibid, p. 415.

<sup>18</sup> CARVALHO, op.cit.

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. 30.ed. São Paulo, Ed. Saraiva Educação 2019, pp. 416-417.

Em suma, mais uma vez se é chegado à conclusão de que a base de cálculo é o reflexo econômico da hipótese de incidência.

### 3.1 Da hipótese de incidência de um tributo

Como já abordado anteriormente, a hipótese de incidência é descrita por diversos doutrinadores como uma *“formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei de um fato”*<sup>20</sup>. Desse modo, acaba por tornar-se um conceito abstrato.

No presente artigo estuda-se a possibilidade - legitimada pela doutrina e legislação - de inclusão de tributos em sua própria base de cálculo e/ou de outros tributos, desta forma, cabe a análise minuciosa da hipótese de incidência tributária, para então, definir se esta norma viabiliza a problemática estudada.

Ressalta-se que o enfoque do estudo é sob a ótica da hipótese de incidência e não do fato gerador, entretanto, tendo em vista que o fato gerador é a situação que se enquadra no conceito da hipótese e que se manifesta no caso concreto, deve, também, ser analisada.

A hipótese de incidência é abstrata e, quando concretizada, resulta em uma tributação tornando-se um fato gerador. Toma-se como exemplo, o Imposto sobre Importação (previsto no artigo 19 do CTN), que tem como hipótese de incidência a entrada de produtos de origem estrangeira em território nacional. Neste caso, a incidência é a correspondência entre a previsão abstrata da norma e a situação concreta.

Desse modo, a hipótese de incidência é o princípio que rege quais devem ser as circunstâncias para que o sujeito passivo tenha que pagar o tributo ao sujeito ativo.

### 3.2 A sobreposição de tributos sob a ótica da hipótese de incidência

---

<sup>20</sup> ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência*. 6 ed. São Paulo, Ed. Malheiros 2009, p 58.

Elucidado o conceito de hipótese de incidência, cabe entender o que de fato é a sobreposição tributária e analisar qual a real possibilidade de incidência sob a ótica abstrata deste fenômeno.

Atualmente, o sistema tributário brasileiro, à primeira vista, não permite uma sobreposição tributária, contudo, se analisado de uma forma ampla, é mais fácil notar que tal percepção é flexibilizada.

O posicionamento de maior destaque acerca da matéria é o encampado por Roque Antônio Carrazza, para ele tal mecanismo jurídico possibilita uma manipulação da base de cálculo de maneira a desvirtuá-la, resultando, como consequência, na descaracterização do tributo como um todo<sup>21</sup>.

Carrazza ainda aponta, que a base de cálculo tem por finalidade tanto a quantificação da prestação pecuniária do sujeito passivo tributário - a qual é definida pelo surgimento do tributo - quanto na definição (ou confirmação) da natureza jurídica da exação<sup>22</sup>.

Como esclarecido anteriormente, ainda que expresso no texto constitucional a respeito da não-cumulatividade dos tributos incidentes sobre o consumo é cotidiana a cumulatividade, seja ela incidente ao longo da cadeia produtiva, como no caso do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, seja aquele que se verifica dentro da base de cálculo tributária.

Assim, este último elemento da base de cálculo, garante que esta mantenha total congruência com a hipótese de incidência constitucionalmente pré-definida, não cabendo então, a possibilidade de que a norma instituidora do tributo traga outro elemento interpretativo, que destoe da realidade hipotética imposta por ela.

---

<sup>21</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 27 ed. São Paulo, Ed. Malheiros 2011, p 335.

<sup>22</sup> Ibid, p 333.

A cumulatividade de tributos sob uma mesma base e/ou bases distintas, acaba por deformar a base de cálculo e, mesmo existindo, não é abordada de forma recorrente pela CF/88 ou pela doutrina.

A ausência de um consenso e um entendimento solidificado acerca da matéria, seja na legislação ou jurisprudência, denota uma opção legislativa de permitir que a cumulatividade ocorra de forma subliminar, o que leva à inércia em regulamentar o tema. Desse modo, o sujeito passivo sofre os males da sobreposição, que, por muitas vezes, não poderia ocorrer, visto que a hipótese de incidência não permitiria a duplicação do fato gerador.

Por fim, cabe então analisar o posicionamento jurisprudencial acerca da sobreposição de tributos e a possibilidade, ou não, da inclusão de tributos sob uma mesma base e/ou bases distintas. A partir das análises dos casos concretos, torna-se fácil a ilustração dos preceitos aqui apontados.

### 3.3 Análise dos pressupostos contidos no acórdão do julgado RE 574.706/PR – RG Tema 69, do Plenário do STF

No dia 15/03/2017, o STF decidiu, em sede de Repercussão Geral, pela inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo das Contribuições Sociais PIS e COFINS, mediante julgamento do Recurso Extraordinário 574.506/PR.

Após a interposição de Embargos de Declaração, por parte da União, a respeito da metodologia de cálculo<sup>23</sup> da exclusão e eventual modulação dos efeitos da decisão, a discussão se estendeu até a data de 13/05/2021, dia em que o Plenário decidiu por maioria excluir o ICMS destacado nas notas fiscais e modular os efeitos a

---

<sup>23</sup> A União manifestou entendimento a respeito da metodologia para o cálculo da exclusão do ICMS, conforme Solução de Consulta Interna COSIT nº 13/2018, em que propõe que o valor a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS é o valor de ICMS a ser recolhido no mês, e não ICMS destacado em documento fiscal.

partir da data da decisão de mérito (15/03/2017). A demanda transitou em julgado na data de 17/09/2021.

A demanda, representa um marco importante para o Direito tributário brasileiro, uma vez que a não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS gera imenso impacto financeiro para os contribuintes (positivo) e também para os cofres públicos (negativo), que não mais poderão contar com a arrecadação destes valores.

Outrossim, os critérios estabelecidos na decisão promovem novas perspectivas no âmbito da inclusão de tributos na base de tributos, uma vez que promovem uma discussão aprofundada acerca da hipótese de incidência do PIS e da COFINS, de acordo com as normas tributárias vigentes.

### 3.3.1 Argumentos contrários à tese

Neste diapasão, temos que a discussão versa sobre qual o conceito autêntico da hipótese de incidência tributária, deve ser aplicável ao PIS e a COFINS. A controvérsia decorre da discordância quanto ao conceito de “Receita e Faturamento” (hipótese de incidência do PIS e da COFINS), especificamente se o ICMS da operação é considerado Receita ou Faturamento da empresa, para assim ser incluído na base de cálculo das contribuições.

A CF/88, em seu artigo 195, determina as hipóteses que estão sujeitas à incidência das contribuições, conforme abaixo:

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) a receita ou o faturamento;** (grifo nosso)

Neste sentido, conforme exposto acima, o legislador determinou que a base de cálculo das referidas contribuições será o valor da **receita ou faturamento** da empresa ou entidade.

Assim, alguns juristas fundamentaram seus votos de maneira desfavorável ao contribuinte, no sentido de expandir este conceito para englobar o valor do ICMS, sendo o caso do entendimento exarado pelo Min. Edson Fachin, conforme exposto abaixo:

(...) o conceito jurídico-constitucional de faturamento se traduz na somatória de receitas resultantes das atividades empresariais, e não apenas da venda de bens e serviços correspondentes a emissão de faturas.<sup>24</sup>

Fachin discorre seu voto com base na doutrina de Andrei Pitten<sup>25</sup>, ensejando que “o faturamento espécie do gênero receita bruta, engloba a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, inclusive o quantum de ICMS destacado na nota fiscal”. Em síntese, conclui-se que o ICMS é receita efetiva para o contribuinte, uma vez que ocasiona um aumento patrimonial.

Outra questão relevante foi trazida pelo Ministro Dias Toffoli, que questiona se a declaração da inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do PIS e da

---

<sup>24</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Especial RE 574706/PR**. P. 8 do voto do Ministro Edson Fachin. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 15/03/2017. RE 574706. Paraná, Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 23 mai. 2021.

<sup>25</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita**: premissas e corolários lógicos da tese jurídica. Revista de doutrina TRF4. Disponível em: [https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao075/Andrei\\_Pitten\\_Velloso.html](https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao075/Andrei_Pitten_Velloso.html) Acesso em: 23 mai. 2021.

COFINS não poderia opor-se ao conceito do “cálculo por dentro” de tributos, como vem sendo feito nos casos do cálculo do ICMS, PIS e COFINS, por exemplo, uma vez que o cálculo de tributos sobre tributos enseja o repasse de “preço” ao contribuinte e não de tributo resultando na inexistência de relação jurídica tributária entre adquirente e vendedor, pois o repasse se refere ao preço e não ao tributo. Ademais, afirma que se o ICMS compõe a própria base de cálculo deveria, também, compor a base das contribuições, conforme abaixo:

É preciso destacar, ademais, que o adquirente da mercadoria ou do serviço, embora possa arcar com o ônus financeiro (caso lhe tenha sido trasladado) do ICMS e daqueles outros gastos, desembolsa importe que juridicamente não é tributo – até porque inexistente relação jurídica tributária relativa ao imposto entre ele e a vendedora ou a prestadora, ou entre ele e o Estado membro – nem pagamento de salário ou de tarifa de energia elétrica, mas sim preço, o qual decorre de uma relação contratual firmada com a vendedora ou com a prestadora de serviços.

(...)

Ora, se o ICMS recolhido pelo contribuinte compõe o valor das operações de vendas que serve de base de cálculo do imposto estadual, com mais razão deve integrar a receita bruta da pessoa jurídica, base de cálculo do PIS/Cofins.<sup>26</sup>

Os Ministros Luís Roberto Barroso e Gilmar Mendes também emitiram votos contrários à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

### 3.3.2 Argumentos favoráveis à tese

---

<sup>26</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Especial RE 574706/PR**. P. 2 do voto do Ministro Dias Toffoli. Relatora: Mín. Cármen Lúcia, 15/03/2017. RE 574706. Paraná, Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 23 mai. 2021.

Os Ministros Cármen Lúcia, Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello emitiram votos favoráveis ao entendimento de que o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, tese vencedora.

O argumento principal a respeito da hipótese de incidência das contribuições foi emitido pela Ministra Relatora Cármen Lúcia, a qual, em síntese, concluiu que o valor objeto de incidência do PIS e da COFINS é o valor do Faturamento que compreende *“apenas os valores oriundos do exercício da ‘atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços’ (venda de mercadorias e de serviços)”*<sup>27</sup>, sendo que, muito embora todo o faturamento seja considerado uma modalidade de receita, nem toda a receita é faturamento<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Especial RE 574706/PR**. P. 3 do voto da Ministra Cármen Lúcia. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 15/03/2017. RE 574706. Paraná, Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 23 mai. 2021.

<sup>28</sup> “(...) faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem confundidas ou identificadas com as operações (fatos) ‘por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas’

(...) Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional. Segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404/76, distinguem-se, pelo menos, as seguintes modalidades de receita: i) receita bruta das vendas e serviços; ii) receita líquida das vendas e serviços; iii) receitas gerais e administrativas (operacionais); iv) receitas não operacionais. Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções entre gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um excesso de conotação e um deficit de denotação em relação àquele. Nem para atinar logo em que, como já visto, faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da ‘atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços’ (venda de mercadorias e de serviços). De modo que o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é ‘receita bruta de vendas e de serviços’. Donde a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento.” (Trechos dos votos do Ministro Cezar Peluso nos Recursos Extraordinários nº 346.084, nº 358.273, nº 357.950 e nº 390.840)” BRASIL. Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Especial RE 574706/PR**. P. 2 do voto da Ministra Cármen Lúcia. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 15/03/2017. RE 574706. Paraná, Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 23 mai. 2021.



Nesta perspectiva, a Min. Cármen Lúcia versou a respeito da possibilidade de enquadramento do valor do ICMS como Faturamento, tendo em vista que alguns juristas defendem que o imposto estadual compõe o preço da mercadoria ou serviço, e por isso, é considerado faturamento. Sobre isso, cita fundamentos trazidos por Roque Antonio Carrazza<sup>29</sup>, que argumenta no sentido de que *“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.”*<sup>30</sup>

Assim sendo fundamentado no exposto acima, a Relatora emitiu seu voto favorável à exclusão do ICMS, pois, os valores relativos a estes tributos configuram como meros “ingressos de caixa” que não se incorporam aos patrimônios dos contribuintes, uma vez que tais valores serão transferidos para o poder público em determinado momento, conforme trecho abaixo:

---

<sup>29</sup>CARRAZZA, Roque Antonio, ICMS, 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 666-667.

<sup>30</sup>“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. (grifo nosso)** 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.” Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Especial RE 574706/PR**. P. P. 11 do voto do Ministra Cármen Lúcia. Relatora: Mín. Cármen Lúcia, 15/03/2017. RE 574706. Paraná, Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 23 mai. 2021.

(...) 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.<sup>31</sup>

Vislumbra-se, que a tese que declara inconstitucional o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é pautada principalmente, no Princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que, reconhece a necessidade de aumento da riqueza/patrimônio para que se possa exigir o recolhimento. Tendo o ICMS característica de mero ingresso de valores, os quais serão repassados ao erário em determinado momento, é inviável submeter tais valores à tributação.

#### 3.4 Do posicionamento do STF em outros casos de sobreposição de tributos

Da análise aprofundada a respeito das ocorrências de tributos sobre a própria base de cálculo e/ou de outros, verifica-se que a causa está enraizada no Sistema Tributário Brasileiro e diretamente relacionada aos parâmetros considerados para a definição da hipótese de incidência dos tributos.

O julgamento do RE 574.706 trouxe esperança e novas perspectivas a respeito da aplicação e interpretação das normas vigentes.

Contudo, em que pese existam decisões favoráveis a respeito da não sobreposição de tributos, verifica-se que este posicionamento ainda diverge nos Tribunais Superiores.

Abaixo, trataremos a respeito de casos concretos em que o STF declara constitucionalidade à sobreposição de tributos.

---

<sup>31</sup> Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Especial RE 574706/PR**. P. 14 e 15 do voto do Ministra Cármen Lúcia. Relatora: Mín. Cármen Lúcia, 15/03/2017. RE 574706. Paraná, Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 23 mai. 2021.

### 3.4.1 ICMS e ISS na base de cálculo da CPRB - RE 1.187.264/SP - RG Tema 1048, do Plenário do STF

Recentemente, o STF debateu a matéria em sede de Repercussão Geral. O julgamento ocorreu na data de 24/02/2021, dia em que o Plenário foi desfavorável à exclusão do ICMS e ISS da base de cálculo da CPRB. A demanda ainda não transitou em julgado. Abaixo, segue ementa do acórdão:

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 conclua 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".<sup>32</sup>

A Lei 12.546/2011 instituiu a CPRB (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta) em faculdade à Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), que incide em 20% sobre a folha de salários.

A hipótese de incidência da CPRB é a mesma prevista para o PIS e a COFINS (receita ou faturamento), conforme art. 195, inciso I, alínea "b", da CF/88. Apesar disso, conforme exposto no julgado acima, foi declarado constitucional a inclusão dos valores de ICMS e ISS na base de cálculo da CPRB, mesmo após o entendimento exarado no RE 574.706, que trata a respeito da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (já analisado anteriormente).

Após voto favorável emitido pelo Ministro Marco Aurélio, no sentido de que "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 CF/88<sup>33</sup>", os argumentos desfavoráveis à exclusão foram vencedores.

O principal argumento que negou provimento ao recurso pauta-se na característica do regime substitutivo da contribuição, isto é, pelo fato de configurar-se como facultativa aos contribuintes, não poderia a empresa aderir ao novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, querer se beneficiar de regras que

---

<sup>32</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Especial RE 1.187.264/SP. Relatora: Relator: Min. Marco Aurélio, 24/02/2021. São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446555/false>> Acesso em: 23 mai. 2021.

<sup>33</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Especial RE 1.187.264/SP. P. 4 do Voto do Min. Marco Aurélio. Relator: Min. Marco Aurélio, 24/02/2021. São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446555/false>> Acesso em: 23 mai. 2021.

não lhe sejam aplicáveis<sup>34</sup>, argumento que afronta diversos preceitos estabelecidos pela CF/88, uma vez que permite que tributos sejam instituídos sem respeitar o Princípio da Legalidade, Capacidade Contributiva.

#### 3.4.2 Dedutibilidade da CSLL da base de cálculo do IRPJ - RE 582.525 - RG Tema 75, do Plenário do STF

Neste tópico, analisa-se os principais conceitos abordados no julgamento do RE 582.525, transitado em julgado na data de 11/03/2014, que negou provimento ao recurso para a dedutibilidade da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) da base de cálculo do IRPJ (Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas), vide ementa abaixo:

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DEVIDO PELA PESSOA JURÍDICA (IRPJ). APURAÇÃO PELO REGIME DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROIBIÇÃO. ALEGADAS VIOLAÇÕES DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 153, III), DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS (ART. 146, III, A), DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 145, § 1º) E DA ANTERIORIDADE (ARTS. 150, III, A E 195, § 7º). 1. O valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte pela circunstância de ser utilizado para solver obrigação tributária. 2. É constitucional o art. 1º e par. ún. da Lei 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto

<sup>34</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Especial RE 1.187.264/SP P. 6 e 7 do Voto do Min. Alexandre de Moraes. Relator: Min. Marco Aurélio, 24/02/2021. São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446555/false>> Acesso em: 23 mai. 2021.

sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento. (RE 582525, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 09/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-026 DIVULG 06-02-2014 PUBLIC 07-02-2014)

Na situação exposta, a contribuinte argumenta, em síntese, a respeito da violação de diversos preceitos dispostos na CF/88, entre eles o conceito constitucional de renda, disposto no art. 153, III da Constituição e arts. 43 e 44 do CTN.

Sobre o tema, a contribuinte alega que a CSLL deve ser deduzida da base do IRPJ por configurar como despesa necessária para as atividades da empresa, assim, neste caso, o cômputo do gasto na apuração da variação patrimonial chamada de renda seria obrigatório, sob pena de se permitir a tributação de algo que não fosse renda<sup>35</sup>.

A CF/88, em seu artigo 153, inciso III, dispõe que:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;<sup>36</sup>

O CTN, em seu artigo 43, estabelece:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

<sup>35</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Especial RE 582525/SP. Relatora: Min. Joaquim Barbosa, 09/05/2013. P 2. RE 582525. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2607255>. Acesso em: 2 mai. 2021.

<sup>36</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF.

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.<sup>37</sup>

Desta maneira, sendo o IRPJ um tributo que incide sobre a renda, incluir em sua base de cálculo valores que são alheios à hipótese de incidência estabelecida pela norma se opõe aos preceitos constitucionais vigentes.

O valor relativo à CSLL configura “mero ingresso” que, posteriormente, em determinado momento, será transferido à União.

Em que pese os argumentos acima exarados, o STF emitiu entendimento desfavorável ao contribuinte, por entender que a CF/88 permite a tributação da “renda e proventos de qualquer natureza” (art. 153, III) sem estipular, expressamente, um conceito para renda ou para proventos, que são as bases de cálculo constitucionais do tributo<sup>38</sup>.

#### **4 A INSEGURANÇA JURÍDICA NO CENÁRIO JURÍDICO ATUAL**

A alta complexidade, burocracia e distorções no sistema tributário geram um estado de insegurança jurídica para os contribuintes.

Conforme abordamos nos tópicos anteriores, a sobreposição de tributos ocorre de maneira recorrente no sistema tributário brasileiro, de modo que, suas diretrizes estão enraizadas na conduta jurisdicional. Entretanto, identifica-se que em

---

<sup>37</sup> BRASIL. Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966.

<sup>38</sup>BRASIL. Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Especial RE 582525/SP. P. 2 do voto do Ministro Joaquim Barbosa no RE 582.525. Relatora: Min. Joaquim Barbosa,09/05/2013. RE 582525. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2607255>. Acesso em: 2 mai. 2021.

mais de uma oportunidade o STF se posiciona para com a inconstitucionalidade da ocorrência de sobreposição na cobrança de tributos.

Esses pareceres favoráveis ao contribuinte - como no caso do RE 574.706 - não contam com unanimidade dos votos, dessa forma, não há o que se dizer em uma solidificação do entendimento, como demonstrado nos itens 3.4.1 e 3.4.2.

Em tempo, vale destacar que - em seu voto- o Ministro Edson Fachin apontou os reflexos que a insegurança jurídica gerada por essa decisão tem sobre o contribuinte e a ordem tributária:

Segurança jurídica corresponde a um **estado de estabilização das relações jurídicas** em que o cidadão, nomeadamente o contribuinte, espera, de forma legítima, **cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade** em relação aos atos do poder público, logo, também do Poder Judiciário<sup>39</sup> – sem grifos no original.

As decisões tomadas pelos Tribunais Superiores até o momento, tem como cerne a proteção destes princípios, contudo, como mostrado, enquanto houver brechas para conceitos não definidos e abstrações, há possibilidade de sobreposição tributária.

#### 4.1 Novo parecer da RFB após o trânsito em julgado do RE 574.706

Após o trânsito em julgado do RE 574.706, em sede de Repercussão Geral, os contribuintes que passaram a não incluir os valores de ICMS destacados em suas notas fiscais nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, foram surpreendidos com um recente parecer emitido pela RFB, que defende a diminuição do montante de

---

<sup>39</sup> STF, RE 574706-ED, Tribunal Pleno, relatora ministra Cármen Lucia, j. 13/5/2021, DJ 12/8/2021, p. 89.



aproveitamento de créditos sobre as contribuições, no âmbito de apuração do regime não cumulativo.

Conforme abordado anteriormente, o STF concluiu no recurso supracitado, em suma, que o valor de ICMS não deve compor a base de cálculo das contribuições pois não se enquadra na hipótese de incidência destes tributos, qual seja, o faturamento.

Neste sentido, no dia 01/07/2021, a Coordenação Geral de Tributação (COSIT) da RFB emitiu o Parecer nº 10/2021<sup>40</sup> manifestando o seguinte entendimento:

EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. BASE DE CREDITAMENTO. REPERCUSSÕES DA DECISÃO DO STF. Tendo em vista a decisão do RE 574.706 pelo STF e dos respectivos embargos declaratórios, tem-se que: Na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a venda, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria; **Na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep a compensar, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria.** (Ementa do Parecer Cosit nº10/2021)

A tese levantada pela RFB no parecer, tem como principal fundamento a premissa de que se *“o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal não está sujeito ao pagamento das contribuições, conseqüentemente não dá direito ao crédito.”*<sup>41</sup>

Após a publicação do entendimento, um cenário de insegurança jurídica se instalou, pois os pontos levantados pelo órgão federal afrontam o disposto no julgado

---

<sup>40</sup> Parecer COSIT nº 10, emitido na data de 1 de julho de 2021.

<sup>41</sup> Item 9.1. do Parecer COSIT nº 10/2021.

do STF. Neste mesmo sentido, a PGFN manifestou entendimento correlato em Mandado de Segurança nº 5000538-78.2017.4.03.6110, em trâmite no TRF3, favoravelmente à exclusão do ICMS da base de créditos (das aquisições que permitem creditamento, conforme disposto no artigo 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02).

Em análise aos argumentos expressos no parecer da receita, cabe salientar que estes não estão fundamentados em determinações dispostas em normas jurídicas, bem como apresentam conteúdo novo, não analisado pelo STF.

Posteriormente, em 24 de setembro de 2021, a Coordenação Geral da PGFN, emitiu Parecer SEI nº 14483/2021/ME<sup>42</sup>, em que versa sobre os preceitos estabelecidos no RE 574.706, e, a respeito da exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos das referidas contribuições, manifesta o seguinte entendimento:

(...)

b) O ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais;

c) **Não é possível, com base apenas no conteúdo do acórdão, proceder ao recálculo dos créditos apurados nas operações de entrada, seja porque a questão não foi, nem poderia ter sido, discutida nos autos;**

(grifo nosso)

(...)

Desta maneira, após um período de incerteza quanto ao real efeito do ICMS na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, a PGFN manifestou entendimento favorável ao contribuinte.

---

<sup>42</sup> Item 60 do Parecer PGFN SEI nº 14483/2021/ME. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-14483-2021.pdf> >

Em que pese a PGFN tenha se posicionado pela inclusão do ICMS nas bases de crédito, é nítida a divergência entre os órgãos públicos quanto ao tema.

Esta distorção de pareceres que versam sobre os mesmos conceitos, afrontam os Princípios tributários mais básicos, acarretando um cenário de incertezas.

## 5 CONCLUSÃO

Após a análise dos conceitos e o estudo da ótica da hipótese de incidência, foi observado que em diversas ocasiões a sobreposição de tributos de mesma base e/ou bases distintas é permitida devido a práticas recorrentes e cotidianas. Contudo, nota-se que somente quando existe impacto econômico relevante, é que o judiciário decide por discutir o tema.

Este é o exemplo do julgado RE 574.706/PR – RG Tema 69, trazido em análise, o qual o STF decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais PIS/Pasep e COFINS.

A partir dos argumentos analisados, vê-se que a sobreposição de bases de cálculo existe, inclusive, quando a Constituição determina que esta hipótese não deve ocorrer e este fenômeno acontece devido ao caráter abstrato da hipótese de incidência.

Observa-se que a metodologia de composição da base de cálculo dos tributos – que não é uniforme – dificulta ainda mais a identificação dos valores que devem ser abrangidos pela hipótese de incidência do tributo, tendo em vista que o valor pode ser recalculado em cada etapa da cadeia produtiva.

Em análise aos atuais Projetos de Lei e Proposta de Emenda à Constituição que visam a Reforma Tributária e que estão em trâmite no Congresso Nacional, verifica-se que a PEC nº 45/2019<sup>43</sup>, proposta pelo Deputado Baleia Rossi (MDB-SP),

---

<sup>43</sup> Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> >

se aproxima de uma alternativa para sanar as discrepâncias na base de cálculo dos tributos incidentes sobre bens e serviços, uma vez que propõe a instituição de um único imposto tipo IVA, o IBS – Imposto sobre bens e serviços, que irá substituir cinco tributos atuais: ISS, ICMS, PIS, COFINS e IPI<sup>44</sup> e incidirá sobre uma base de cálculo uniforme<sup>45</sup>, vigente em todo o país.

Desta maneira, conclui-se que, mesmo com extensa análise do judiciário, a questão da viabilidade e da constitucionalidade da sobreposição tributária ainda é uma temática ambígua e cinzenta, posto que, é uma área abstrata na legislação.

A falta de respaldo doutrinário e jurisprudencial refletem o cenário de insegurança jurídica no qual está inserido o sujeito passivo da relação tributária corroborando para uma incidência maior de processos no judiciário.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo, **Hipótese de Incidência**. 6 ed. São Paulo, Ed. Malheiros 2009.

BRASIL. **Código de Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>> Acesso em: 22 out. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF.

BRASIL, Ministério da Economia, Edição 185, Seção 1, Publicado em 29/09/2021, **Parecer PGFN SEI nº 14483/2021/ME**. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-14483-2021.pdf>> Acesso em: 17 mai 2021.

---

<sup>44</sup> P. 27 da Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>

<sup>45</sup> P. 32 da Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>

BRASIL. Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Especial RE 1.187.264/SP**. Relator: Min. Marco Aurélio, 24/02/2021. São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446555/false>> Acesso em: 23 mai. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Especial RE 574706-ED**. Relatora: Min. Cármen Lucia, j. 13/5/2021, DJ 12/8/2021. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>>. Acesso em: 09 nov. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Especial RE 574.706/PR**. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 15/03/2017. RE 574706. Paraná, Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 23 mai. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Especial RE 582.525/SP**. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 09/05/2013. P 2. RE 582525. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2607255>. Acesso em: 2 mai. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 27 ed. São Paulo, Ed. Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**, 16 ed. São Paulo, Ed. Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. 30.ed. São Paulo, Ed. Saraiva Educação 2019.

FORTE, Milano, **Sistema di Diritto Delle Imposta**, trad. it. F. 1954.

MACHADO, Hugo de Brito, **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo, Ed. Atlas 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. Superior Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Especial RE 1.187.264/SP**. Relator: Relator: Min. Marco Aurélio, 24/02/2021. São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446555/false>> Acesso em: 23 mai. 2021.

# REVISTA DIREITO --- FAE

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em:  
<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em: 09 no. 2021.

SOUSA, Rubens Gomes de, **Compêndio de legislação tributária**, 2. ed., Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, 1954.

VELLOSO, Andrei Pitten. **ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica**. Revista de doutrina TRF4. Disponível em:  
[https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/dicao075/Andrei\\_Pitten\\_Velloso.html](https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/dicao075/Andrei_Pitten_Velloso.html) Acesso em: 23 mai. 2021.