



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMIÁRIDO
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS HUMANAS
CURSO DE DIREITO

HÉLIO BENIGNO LOPES

**FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL: ANÁLISE DO ENTENDIMENTO
DO STF SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO
PIS/COFINS – RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR**

MOSSORÓ/RN

2017

HÉLIO BENIGNO LOPES

**FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL: ANÁLISE DO ENTENDIMENTO
DO STF SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO
PIS/COFINS – RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito no curso de Direito do Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas – CCSAH da Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFERSA, no semestre letivo 2016.2.

Orientadora: Profa. Ms. Arleide Meylan

MOSSORÓ/RN

2017

FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL: ANÁLISE DO ENTENDIMENTO DO STF SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS – RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706/PR

Hélio Benigno Lopes

Orientadora: Arleide Meylan

RESUMO

As Contribuições Financeiras da Seguridade Social (COFINS) e as contribuições para Programas de Integração Social são duas das principais fontes de financiamento da Seguridade Social. Os objetivos deste artigo são identificar qual o impacto do entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) no financiamento da Seguridade Social com a exclusão do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) da base de cálculo do PIS/COFINS; apontar os aspectos conceitual e histórico da Seguridade Social; evidenciar a importância do PIS/COFINS para custeio/financiamento da Seguridade Social; além disso, analisar o entendimento do STF sobre a exclusão do ICMS da Base de cálculo do PIS e da COFINS. A metodologia utilizada foi a pesquisa exploratória, através de levantamento bibliográfico em livros, dissertações, artigos, legislação e consulta na internet. Também foi realizada a análise do julgamento referente ao RE 574.706/PR, que tramita no STF com repercussão geral reconhecida. A decisão do STF deverá ter seus efeitos modulados *ex nunc* sob pena de favorecer apenas os responsáveis tributários, pois conforme suas alegações de que são apenas arrecadadores do Estado, não devolveriam aos verdadeiros contribuintes que pagaram o ICMS embutido nos custos das mercadorias e/ou serviços adquiridos. Verificou-se que a não modulação dos efeitos da decisão de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, poderá acarretar um impacto negativo no orçamento da Seguridade Social em mais de R\$ 200.000.000.000,00 (duzentos bilhões de reais).

Palavras-chave: Seguridade Social; PIS/COFINS; RE 574.706/PR STF.

ABSTRACT

The Social Security Financial Contributions (COFINS) and contributions to Social Integration Programs (PIS) are two of the main sources of social security financing. The objectives of this article are to identify the impact of the Federal Supreme Court's (STF) agreement on social security financing with the exclusion of the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) from the PIS/COFINS calculation basis; To point out the conceptual and historical aspects of social security; Highlight the importance of PIS/COFINS for social security funding/financing; In addition, to analyze the STF's understanding of the exclusion of ICMS from the PIS and COFINS calculation base.

The methodology used was the exploratory research, through a bibliographical survey in books, dissertations, articles, legislation and consultation on the Internet. An analysis of the judgment regarding RE 574.706/PR was also carried out, which is processed in the STF with general acknowledged repercussions. The decision of the STF should have its effects modulated ex nunc, failing to favor only taxpayers, since according to their claims that they are only collectors of the State, they would not return to the real taxpayers who paid the ICMS included in the costs of the goods and or services Purchased. It was verified that the non-modulation of the effects of the decision to exclude the ICMS from the PIS and COFINS calculation basis may have a negative impact on the Social Security budget by more than R\$ 200,000,000,000.00 (two hundred billion reais).

Keywords: Social Security; PIS / COFINS; RE 574706 / PR STF.

1. INTRODUÇÃO

O estudo sobre o financiamento da Seguridade Social se faz relevante em virtude do Estado brasileiro, não conseguir atingir, até o momento, os seus objetivos fundamentais estabelecidos na Constituição. Um desses objetivos, que é construir uma sociedade livre, justa e solidária, pode ser atingido com determinadas políticas públicas e/ou Programas Sociais.

A Seguridade Social se pauta no princípio da solidariedade, devendo qualquer pessoa, jurídica ou física, entender que a garantia do desenvolvimento, quer seja econômico ou social, só será possível com o sacrifício de todos e não de alguns, na maioria das vezes os mais necessitados.

A discussão travada no judiciário brasileiro para dirimir a constitucionalidade da Lei nº 12.973/2014, que ampliou o conceito de receita bruta causando impactos significativos na apuração do PIS e da COFINS, se faz necessária devido as diferentes interpretações do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, pois a segurança jurídica deve ser buscada com a definição da correta base de cálculo do PIS e da COFINS. Tendo em vista que esta indefinição causa transtornos imensuráveis para todos os envolvidos, quais sejam: Estado, contribuinte e sociedade em geral.

Devido a essa importante alteração legislativa, o objetivo principal deste artigo é identificar qual o impacto do entendimento do STF no financiamento da Seguridade Social com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, sendo seus objetivos específicos apontar os aspectos conceitual e histórico da

Seguridade Social; evidenciar a importância do PIS/COFINS para custeio/financiamento da Seguridade Social; analisar o entendimento do STF sobre a exclusão do ICMS da Base de cálculo do PIS e da COFINS.

Na elaboração deste trabalho foi realizada uma análise da literatura e legislação referente ao assunto e com base nos objetivos propostos foi realizada pesquisa exploratória, que segundo Gil (2002 p. 41), “tem como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições”.

O levantamento bibliográfico se deu por meio de livros, dissertações, artigos, legislação e consulta na internet. Além da análise do julgamento referente ao RE 574.706/PR que tramita no Supremo Tribunal Federal.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. SEGURIDADE SOCIAL: ASPECTOS CONCEITUAL E HISTÓRICO

Para compreendermos os aspectos histórico e conceitual da Seguridade Social se faz necessária uma explanação sobre os direitos fundamentais e, para isso abordaremos, de forma sucinta, como estes são classificados pela doutrina.

Os direitos fundamentais costumam ser classificados, doutrinariamente, em dimensões ou gerações, sendo considerados como os direitos fundamentais de 1ª dimensão aqueles que possibilitaram a mudança de um Estado Autoritário para um Estado de Direito ocasionada por meio da Revolução Francesa.

Segundo Paulo Bonavides (2012) tais direitos dizem respeito a liberdade do indivíduo, se traduzem como atributos da pessoa e ostentam a característica de resistência ou de oposição perante o Estado.

Em decorrência das péssimas condições de trabalho e de existência das pessoas mais pobres proporcionadas pelo advento de uma nova classe dominante e o surgimento da Sociedade Industrial nasce a luta pela implantação de direitos fundamentais de 2ª dimensão que correspondem aos direitos de igualdade.

Conforme ensinamento de José Afonso da Silva (2012, p. 289), os direitos sociais:

Valem como pressupostos do gozo dos direitos individuais na medida em que criam condições materiais mais propícias ao auferimento da igualdade real, o que, por sua vez, proporciona condição mais compatível com o exercício efetivo da liberdade.

Já os direitos fundamentais de 3ª dimensão são dotados de altíssimo teor humanista, são concernentes à proteção do gênero humano e vão além dos interesses individuais. Podemos identificar como direitos dessa dimensão, os relacionados ao meio ambiente, ao desenvolvimento, o patrimônio cultural. (BONAVIDES, 2012).

Em relação aos direitos de 4ª dimensão, Bonavides (2012, p. 589-590) afirma que “a globalização política na esfera normativa introduz os direitos da quarta dimensão [...], destacando-se o direito à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo”.

A 5ª dimensão dos direitos fundamentais seria caracterizada pelo direito à paz e segundo entendimento de Bonavides (2012), esse deve ser tratado em dimensão autônoma, chegando a afirmar, que a paz é axioma da democracia participativa, ou, ainda, supremo direito da humanidade.

Diante dessa classificação, podemos afirmar que a Seguridade Social se enquadra como um direito fundamental de 2ª dimensão ou geração, ou seja, podemos dizer que sua origem se deu com o surgimento da sociedade industrial e a luta pela igualdade de condições de existência humana. Nesse sentido assim se manifesta Jean-Jaques Dupeyroux (DUPEYROUX *apud* IBRAHIM, 2015, p. 24):

Como usualmente reconhecido, o surgimento da proteção social foi fortemente propiciado pela sociedade industrial, na qual a classe trabalhadora era dizimada pelos acidentes do trabalho, a vulnerabilidade da mão de obra infantil, o alcoolismo, etc. Há uma insegurança econômica excepcional pelo fato de a renda destes trabalhadores ser exclusivamente obtida pelos seus salários. Ademais, a lei da oferta e da procura mostra-se, neste estágio, perversa, haja vista a enorme afluência de pessoas da área rural para as cidades.

De acordo com Silva (2012, p. 117) “o individualismo e o absenteísmo ou neutralismo do Estado liberal provocaram imensas injustiças, e os movimentos sociais do século passado e deste especialmente, desvelando a insuficiência das liberdades burguesas”.

Pode-se afirmar que a evolução do sistema protetivo, desde a assistência prestada por caridade até o estágio de sua concretização como direito subjetivo, garantido pelo Estado e pela sociedade a seus membros, é reflexo de três formas de se tentar a materialização do direito de igualdade, quais sejam: a beneficência entre

as pessoas; a da assistência pública; e a da previdência social, culminando com a ideia de Seguridade Social. (CASTRO; LAZZARI, 2016).

Até o século XVIII não se atribuía ao Estado a obrigação de amparar os incapacitados. A exceção registrada na História foi a *Poor Law*¹, editada em 1601, na Inglaterra, que “instituiu a contribuição obrigatória para fins sociais, com intuito assistencial” (CASTRO; LAZZARI, 2016, p. 37).

Para Castro e Lazzari (2016), com o princípio da Seguridade Social inscrito na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789, ocorre uma transformação sobre o significado do que venha a ser a proteção do indivíduo. Em outras palavras, é assegurado a todos o direito subjetivo de assistência mínima: “*Les secours publics sont une dette sacrée*”².

A participação estatal para equilibrar a relação entre os que detinham melhores condições de aproveitamento dos recursos e aqueles excluídos de qualquer assistência se tornou inevitável. Segundo Ibrahim (2015) o Estado Mínimo, consagrado pelos ideais liberais foi trocado pelo Estado que proporcionasse igualdade de oportunidade para todos, surgindo, assim, o Estado do Bem-Estar Social.

Castro e Lazzari (2016) nos esclarece que o Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*) surge no intervalo entre a quebra da Bolsa de Valores de Nova York, em 1929 e ao período imediatamente posterior a Segunda Grande Guerra Mundial. “Nesse período, surgem teorias econômicas aliadas a políticas estatais (como o *New Deal* norte-americano) que servirão de norte a profundas mudanças no molde estatal contemporâneo”. (CASTRO; LAZZARI, 2016, p. 40).

De acordo com os ensinamentos de Ibrahim (2015, p. 25):

O Estado do Bem-Estar social surgiu muito mais como um contraponto necessário ao crescimento do comunismo, do que propriamente pela conscientização dos dirigentes mundiais pela proteção social. A farta oferta foi feita, frequentemente, de modo irresponsável e visando unicamente a rivalizar com o Leste europeu.

O termo Seguridade Social, segundo Evilásio Salvador (2007) é utilizado, no Brasil, a partir de 1988. Contudo, desde de 1935 ele é usado para indicar um conjunto de políticas públicas para garantir direitos sociais nos Estados Unidos e Europa capitalista.

¹ Lei dos Pobres

² A assistência pública é uma dívida sagrada.

A Organização Internacional do Trabalho – OIT (OIT *apud* IBRAHIM, 2015, p. 28), Convenção 102, de 1952, define Seguridade Social nos seguintes termos:

A proteção que a sociedade oferece a seus membros mediante uma série de medidas públicas contra as privações econômicas e sociais que, de outra forma, derivam desaparecimento ou em forte redução de sua assistência, como consequência de enfermidade, maternidade, acidente de trabalho ou enfermidade profissional, desemprego, invalidez, velhice e também a proteção em forma de assistência médica e ajuda às famílias com filhos.

No entendimento de Silva (2012) o conceito de Seguridade Social é extraído da própria Constituição Federal de 1988 – CF/88, que em seu art. 194, definiu a Seguridade Social como “um conjunto integrado de ações de iniciativas dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (SILVA, 2012, p. 310).

Para Ibrahim (2015), a CF/88 não define o que seja Seguridade Social, apesar de exprimir a ideia de seu conceito, ela simplesmente relaciona os seus elementos e ensina que a Seguridade Social:

Pode ser conceituada como a **rede protetiva formada pelo Estado e por particulares, com contribuições de todos, incluindo parte dos beneficiários dos direitos, no sentido de estabelecer ações para o sustento de pessoas carentes, trabalhadores em geral e seus dependentes, providenciando a manutenção de um padrão mínimo de vida digna.** (IBRAHIM, 2015, p. 26). (Grifos nosso).

Elaboradas as explanações no tocante aos aspectos histórico e conceitual, passaremos a demonstrar como se dá o financiamento da Seguridade Social e, especificamente, identificar qual a relevância das Contribuições para os Programas de Integração Social – PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS no orçamento destinado a Seguridade Social.

2.2. IMPORTÂNCIA DO PIS/COFINS PARA CUSTEIO/FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Pelo que foi exposto, podemos afirmar que o bem-estar social traz a ideia de cooperação, ação concreta do ideal de solidariedade, superando-se o individualismo clássico do Estado liberal. Diante disso, o art. 195 da CF/88 (BRASIL, 2017) prever que: “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”, além de outras contribuições sociais.

De acordo com os ensinamentos de Salvador (2007), a efetiva implementação de um sistema de Seguridade Social brasileiro se deu pela ampliação das bases de financiamento para além da folha de pagamento, passando a incluir diversos impostos e contribuições sociais vinculadas, visando abranger os três programas sociais de maior relevância, quais sejam: a saúde, a previdência social e a assistência social.

Conforme o art. 196 da CF/88 (BRASIL, 2017) “a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas públicas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”.

No tocante a Previdência Social, os arts. 201 e 202 da CF/88 estabelecem a sua forma de organização e finalidade. Podemos extrair dos referidos dispositivos constitucionais que a previdência social tem como objetivo principal, assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependem economicamente (BRASIL, 2017).

Já a assistência social, conforme disposto nos arts. 203 e 204 da CF/88, pode ser considerada como a política social que prevê o atendimento das necessidades básicas, refletidas em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice, à pessoa portadora de deficiência e à promoção da integração ao mercado de trabalho, independentemente de contribuição à Seguridade Social (BRASIL, 2017).

Para se tornarem efetivos os programas e/ou políticas sociais relativos a Seguridade Social deve-se levar em conta a aplicação do princípio de que “todos que compõem a sociedade devem colaborar para dos riscos provenientes da perda ou redução da capacidade de trabalho ou dos meios de subsistência”. (CASTRO; LAZZARI, 2016, p. 183).

Segundo Castro e Lazzari (2016), o financiamento da Seguridade Social se baseia no sistema contributivo. No entanto, a Seguridade Social tem orçamento próprio, conforme se depreende da disposição do art. 165, § 5º, III da CF/88 (BRASIL, 2017).

O artigo 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelece que: “no âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas: I - receitas da União; II - receitas das contribuições sociais; III - receitas de outras fontes”. (BRASIL, 2017).

Dessas receitas, a que nos interessa, no momento, são expostas no inciso II do referido artigo, pois para atingirmos os objetivos do presente estudo, nos delimitaremos, especificamente, a examinar a relevância do PIS e da COFINS para o financiamento da Seguridade Social.

A COFINS tem como fato gerador a obtenção de faturamento mensal, sendo sua base de cálculo o faturamento mensal ou a receita bruta deduzidas as parcelas autorizadas pelo art. 1º, § 2º, da Lei nº 10.833/2003 e conforme art. 2º, da referida lei, sua alíquota será de 7,6%. (BRASIL, 2003).

Já o PIS, tem como fato gerador três situações, quais sejam: a obtenção de faturamento mensal com sua base de cálculo sendo o próprio faturamento mensal, conforme determina o art. 1º e § 2º da Lei nº 10.637/2002; pagamento de salários, sendo sua base de cálculo a folha de pagamento; e a arrecadação de receitas ou transferências correntes e de receitas de capital. (SABBAG, 2013).

Kyoshi Harada ensina que, “a contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária”. (HARADA *apud* SABBAG, 2013, p. 529).

De acordo com Sabbag (2103, p. 539):

Com o advento da EC n. 42/2013, passamos a ter quatro fontes de custeio da seguridade social, previstas no art. 195, I a IV, da CF: as contribuições pagas pelos *empregadores e empresas*, aquelas pagas pelos *trabalhadores*, as contribuições incidentes sobre a *receita dos concursos de prognósticos* e, por fim, aquelas pagas pelo *importador* de bens ou serviços do exterior.

O art. 195, I, “b” da CF/88 determina que a contribuição social do empregador, da empresa, e da entidade a ela equiparada deverá incidir sobre a receita ou faturamento. (BRASIL, 2017). A indeterminação do conceito do que vem a ser faturamento e receita neste dispositivo, vem gerando discussões sobre a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, afetando diretamente o orçamento da Seguridade Social.

No intuito de dirimir a celeuma sobre o que vem a ser receita e faturamento, foi editada a Lei nº 12.973 em 13 de maio de 2014, que além de determinar ajustes

na apuração dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), modificou diversos artigos da Lei nº 6.404/76 e do Decreto Lei 1.598/77, sendo o mais importante para este trabalho os que regulamentam a Receita Bruta, pois conforme veremos a seguir a base de cálculo do PIS e da COFINS foi alterada significativamente.

Anteriormente o artigo 12 do Decreto Lei nº 1.598/77 determinava Receita Bruta com a seguinte redação: “a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados”.

Como tentativa de harmonizar as normas contábeis brasileiras às do *Internacional Accountin Standards Board* – IASB, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis de nº 30 (CPC 30) determina as receitas decorrentes das atividades ordinárias da empresa como sendo “o ingresso bruto dos benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultem no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários” (CPC 30, 2012, p. 4).

Segundo o CPC 30 (2012, p. 8), “A receita só deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos, associados à transação, fluirão para a entidade. Em alguns casos específicos isso só pode ser determinado quando do recebimento ou quando a incerteza for removida”.

Contudo, os Pronunciamentos Contábeis são normas com caráter de princípio, ou seja, “certos enunciados lógicos como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber” (REALE, 2004, p. 303). São norteadores para os responsáveis e legitimados das normatizações econômicas, financeiras e tributárias.

De acordo com as novas regras houve um alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS cumulativas, deixando de ser o faturamento e passando a ser a receita bruta. Essa mudança foi realizada com a alteração do art. 12 do Decreto Lei 1.598/77 (BRASIL, 1977), que passa ser disposto da seguinte forma:

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.

A inovação se dá no inciso IV, com a inclusão das receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica que aperfeiçoa o dispositivo tributário, ampliando o seu alcance, o que tenderá a reduzir divergências conceituais referentes à classificação de determinadas espécies de receitas, que suscitavam dúvidas na seara tributária, tais como aluguéis decorrentes da atividade de locação de imóveis que, sob a nova definição tributária, claramente são classificadas como receita bruta. De acordo com Estigara; Pscheidt; Lewis (2015, p. 6):

A base de cálculo do PIS e da COFINS cumulativas **deixou de ser o faturamento, passando a ser a receita bruta**, com conceito ampliado pela Lei nº. 12.973/2014. Quanto a base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativas, **a receita bruta, teve seu conteúdo ampliado** pela Lei nº. 12.973/2014.

Diante do cenário de complexidade para fiscalização e arrecadação dos tributos federais com o advento das normas de convergência, o objetivo principal dessas alterações do conceito de receita bruta, segundo SILVA *et al* (2014, p. 7), seria “tornar a definição dada à receita bruta mais objetiva” não confundido a receita bruta com receita contábil.

Contudo, muitas discussões estão sendo travadas no judiciário, pois em muitas situações do inciso IV, a receita não é realizada, e como se depreende do CPC 30 (CPC 30, 2012), receita só deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos específicos isso só pode ser determinado quando do recebimento ou quando a incerteza for removida. Isso demanda dos contadores, administradores e/ou advogados responsáveis pelas empresas, maior cuidado e atenção quanto ao planejamento tributário a ser adotado.

2. 3. ENTENDIMENTO DO STF SOBRE A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS E SEU IMPACTO NO FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

No julgamento do Recurso Extraordinário - RE 240.785/MG, o Supremo Tribunal Federal reconheceu como inconstitucional a inclusão do ICMS no conceito de receita, porém unicamente com efeitos diretos às partes litigantes.

Para analisar os impactos sociais do entendimento jurisprudencial sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS em virtude da Lei nº 12.973/2014 foi escolhido o RE nº 574.706/PR, pois esse teve a repercussão geral reconhecida, sobrestando mais de dez mil processos em outras instâncias.

No RE 574.706/PR o contribuinte alega que o valor do ICMS não configura faturamento. Na explanação de seu voto, o Ministro Marco Aurélio Mello (TV JUSTIÇA, 2017), corrobora o entendimento do contribuinte e afirma que “mesmo que se amplie o conceito de faturamento, o valor do ICMS só pode ser considerado, no máximo, receita bruta, pois ninguém fatura o imposto, ou seja, ninguém pode comercializar o imposto”. Existe apenas a responsabilidade indireta no fato gerador do tributo que em virtude da lei, o contribuinte assume a obrigação de recolhimento do tributo.

No entendimento da Fazenda Pública, no caso a União, conforme Campos (2013, p. 3) “o grave erro dos contribuintes é desconsiderar que a base de cálculo da COFINS é a receita bruta auferida mensalmente, e não a receita líquida ou algo que ficasse no meio do caminho entre esses dois institutos”.

Diante disso, em sessão plenária realizada no dia 09.03.2017 no Supremo Tribunal Federal, a discussão principal para dirimir a controvérsia sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS girou em torno da construção que deve ser feita sobre o conceito de faturamento e receita, pois a Constituição Federal (BRASIL, 1988) não estabelece o conceito, ficando expostos estes termos a diversas interpretações.

Segundo a Ministra Carmem Lúcia (BRASIL, 2017), relatora do RE em análise, “o ICMS não tem natureza de faturamento e muito menos de receita, e sim de ingresso que será repassado ao fisco, devendo ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS”.

Esse entendimento da relatora se coaduna com a intenção do Comitê de Procedimento Contábeis nº 30, qual seja: “a receita só deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos, associados à transação, fluirão para a entidade”.

Para corroborar esse entendimento, Hugo de Brito Machado (MACHADO *apud* MENDES, 2016, p. 5) ensina que “não se deve considerar receita a quantia que é recebida pela empresa em nome de terceiro, isto é, com destinatário certo”. Dito de outra forma, o destinatário certo do ICMS, neste caso, seria o fisco e o recolhimento de imposto não poderia ser considerado faturamento e muito menos receita.

Divergindo do voto da relatora, o Ministro Dias Toffoli (TV JUSTIÇA, 2017) argumentou que a Constituição não traz os conceitos de faturamento e receita. Quando isso não acontece, continuou o Ministro (TV JUSTIÇA, 2017), devem os conceitos serem buscados na legislação infraconstitucional e conforme está estabelecido no art. 12 do Decreto Lei 1.598/77 (BRASIL, 1977):

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. (Grifo nosso).

Dias Toffoli, com isso, considera que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS é constitucional, pois receita bruta e faturamento passam a ser considerados sinônimos com a promulgação da Lei 12.973/2014 que alterou o art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77.

Podemos considerar como relevante, na argumentação do Ministro, a informação de que não sendo considerada constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, a União deixaria de arrecadar, anualmente, mais de 20 bilhões de reais, além de reconhecer o direito aos contribuintes de recuperarem valores indevidamente recolhidos. Isso causaria um impacto aos cofres públicos, afetando diretamente a Seguridade Social, pois estes impostos são destinados a financiá-la.

No entanto prevaleceu o entendimento da relatora e, por maioria de votos (6 a 4), o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese: “o ICMS não compõe a base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS”. Esta decisão tem impacto em todo sistema judiciário, pois em diversas instâncias, mais de dez mil processos, estão sobrestados e agora todas as sentenças estarão vinculadas ao entendimento do STF.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verificamos que o legislador ao modificar o conceito de receita bruta com a Lei 12.973/2014, de forma objetiva, não expressa de maneira necessária e suficiente que o ICMS deve ser incluído na base de cálculo do PIS/COFINS, pois conforme se

depreende do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 em nenhum momento este dispositivo legal menciona que imposto é considerado receita ou faturamento.

Não havendo disposição legislativa que autorize a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/CONFINS, o imposto não deve ser considerado receita bruta e, conseqüentemente, não deve ser cobrado, pois a instituição e a cobrança de tributos estão limitadas pelo princípio da legalidade.

A lei deve definir todos os aspectos inerentes ao fato gerador, autorizando sua cobrança, esta é uma forma necessária e suficiente para que o Estado exija do contribuinte qualquer tributo. É uma exigência legal, contida no art. 114 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Apesar de verificamos que o Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição e, por via de consequência, de todo nosso ordenamento jurídico, ter decidido no RE 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, favoravelmente ao contribuinte, essa vantagem não foi tão considerável, pois a votação se deu por seis votos pela inconstitucionalidade e quatro pela constitucionalidade.

Com a nova composição do STF, posto que o Ministro Alexandre de Moraes ainda não tinha tomado posse, tende a ser modificada o entendimento do STF, pois no RE 240.785/MG, a pretensão do contribuinte em ver declarada como inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS foi amplamente bem recebida (7 pela inconstitucionalidade x 2 pela constitucionalidade; neste recurso a Ministra Rosa Weber deixou de votar regimentalmente e o STF, na data do julgamento possuía um cargo vago).

Ademais, se esperava que a ADC nº 18 fosse chamada para ser julgada em conjunto com o RE 574.706/PR, o que não foi possível, pois conforme esclarecimento da Ministra Carmem Lúcia (TV Justiça, 2017), a ADC não estava liberada para julgamento. Com a composição atual, o entendimento se daria favorável ao contribuinte.

No entanto, a mudança de entendimento poderá ser verificada se a Fazenda Pública conseguir a modulação dos efeitos da decisão. O Fisco poderá conseguir, por meio de Embargos de Declaração, evitar que os contribuintes recebam os valores recolhidos indevidamente.

Essa discussão se torna relevante, tendo em vista que ao ser reconhecido o direito aos contribuintes de recuperarem valores indevidamente recolhidos (mais de

200 bilhões de reais), isso causaria um impacto aos cofres públicos, afetando diretamente a Seguridade Social, pois estes impostos são destinados a financiá-la.

Ademais, esses recursos seriam devolvidos às grandes e médias empresas, ou seja, aquelas capazes de articularem junto as altas esferas dos poderes legislativo, executivo e judiciário para verem seus interesses satisfeitos, desvirtuando, assim, o princípio da solidariedade que deve orientar o financiamento da Seguridade Social.

Não havendo disposição legislativa que autorize a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/CONFINS, o imposto não deve ser considerado receita bruta e, conseqüentemente, não deve ser cobrado, pois a instituição e a cobrança de tributos estão limitadas pelo princípio da legalidade.

A sede arrecadadora do fisco não pode prevalecer com a interpretação que lhe é favorável de institutos jurídicos do Direito Tributário, pois limitado que está pela observância do princípio da capacidade contributiva. Deve, sim, observar que a alta carga tributária é empecilho para o desenvolvimento econômico, pois afugenta a criação de emprego, tendo em vista que os contribuintes ou responsáveis tributários não percebem o retorno de suas contribuições.

No entanto, a decisão do STF no RE 574.706 PR, cuja repercussão geral foi reconhecida, deverá ter seus efeitos modulados *ex nunc* sob pena de favorecer apenas os responsáveis tributários, pois conforme suas alegações de que são apenas arrecadadores do Estado, não devolveriam aos verdadeiros contribuintes que pagaram o ICMS embutido nos custos das mercadorias e/ou serviços adquiridos, prejudicando, assim, toda a sociedade, pois o PIS e a COFINS são relevantíssimas para o financiamento da Seguridade Social.

4. REFERÊNCIAS

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 04 mai. 2017.

_____. **Decreto-Lei nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

_____. Lei nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Código Tributário Nacional.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 12 mar. 2017.

_____. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Sociedade por Ações.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 13 mar. 2017.

_____. **Lei nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 10 mai. 2017.

_____. **Lei Nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

CAMPOS, Thiago Faria. **O julgamento da ADC nº 18 pelo Supremo Tribunal Federal.** Âmbito Jurídico, Rio Grande, XVI, n. 118, nov 2013. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13389>. Acesso em: 09 fev. 2016.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário.** 19 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS PRONUNCIAMENTO TÉCNICO. **CPC 30.** Disponível em: <http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20%28R1%29%2031102012-limpo%20final.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2015.

ESTIGARA, Adriana; PSCHIEDT, Kristian Rodrigo; LEWIS, Sandra Barbon. **Alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS pela Lei 12.973/2014.** Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 4095, 17 set. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/31677>>. Acesso em: 22 nov. 2015.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário.** 20 ed. Niterói: Impetus, 2015.

MESSERE, Michelle Fernandes de Lacerda. **O impacto da internacionalização das Normas Contábeis no cenário tributário brasileiro.** Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/11094/1/2015_MichelleFernandesdeLacerdaMessere.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2015.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito.** 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SALVADOR, Evilásio. **Fundo público no Brasil: Financiamento e destino dos recursos da Seguridade Social (2000 a 2007)**. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/3893/1/2008_EvilasioSilvaSalvador.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2017.

SILVA, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da et al. **Tributação e IRFS no Brasil: Alterações na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E DA COFINS, trazidas pela lei 12.973/2014**. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.01, n.01, p. 393-422, ago/dez 2014. Disponível em: <<http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceita-federal/article/view/35/19>>. Acesso em: 14 nov. 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.