



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE-UFCG
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS-CCJS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO-UAD

THIAGO GUIMARÃES DAMIÃO

ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS PIS E
COFINS: ANÁLISE JURÍDICA E DE EFEITO FINANCEIRO

SOUSA – PB
NOVEMBRO de 2019

THIAGO GUIMARÃES DAMIÃO

**ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS PIS E
COFINS: ANÁLISE JURÍDICA E DE EFEITO FINANCEIRO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito do
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da
Universidade Federal de Campina Grande,
como requisito parcial para obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Giliard Cruz Targino

SOUSA

2019

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA NA FONTE
Biblioteca Setorial de Sousa UFCG/CCJS
Bibliotecária – Documentalista: MARLY FELIX DA SILVA – CRB 15/855

D161i Damião, Thiago Guimarães.
 ICMS na base de cálculo das contribuições especiais PIS e
 COFINS: análise jurídica e efeito financeiro / Thiago Guimarães
 Damião. - Sousa: [s.n], 2019.

 61 fl.

 Monografia (Curso de Graduação em Direito) – Centro de
 Ciências Jurídicas e Sociais - CCJS/UFCG, 2019.

 Orientador: Prof. Me. Giliard Cruz Targino.

 1. Direito Tributário. 2. ICMS. 3. PIS. 4. COFINS. 5. STF. I.
 Título.

Biblioteca do CCJS - UFCG

CDU 336.22

THIAGO GUIMARÃES DAMIÃO

**ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS PIS E
COFINS: ANÁLISE JURÍDICA E DE EFEITO FINANCEIRO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito do
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da
Universidade Federal de Campina Grande,
como requisito parcial para obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Giliard Cruz Targino

Aprovada em: 27 de Novembro de 2019.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Giliard Cruz Targino
Orientador

Prof. Me. Eduardo Jorge Pereira de Oliveira
Examinador

Prof. Esp. Alexandre da Silva Oliveira
Examinador

SOUSA

2019

AGRADECIMENTOS

Dedico este trabalho a minha amada e bela esposa Cláudia Damião pela paciência e compreensão dispensadas durante esses cinco anos de curso.

Aos meus amados e queridos filhos, que a cada conquista vibravam e emanavam energias positivas que sempre impulsionavam a minha crença de que poderia e seria capaz de ir mais longe.

Ao meu sogro, Dr. José Cassiano de Freitas, homem simples e honrado, que saiu dos torrões paraibanos para ser inspiração para toda a família com o seu exemplo de garra e determinação. A sua esposa, a Dra. Valbia Sá, pelos envios de livros, palavras de apoio e orientações.

Aos colegas que, no frescor da idade, mesmo sem saber me mostravam que nada sabemos e que somos eternos aprendizes.

À professora Dra. Ângela Maria Rocha Gonçalves Abrantes, que foi minha professora no Jardim de Infância e que mais uma vez o destino me presenteou a beber da fonte do seu Saber ao dar-me a honra de voltar a ser seu aluno, dessa vez na Faculdade de Direito.

Ao amigo de infância João Bosco Marques Júnior, que se tornou meu professor de Direito Penal, tendo lecionado a disciplina com maestria e didática irretocável.

A todos os professores, especialmente aos queridos Mário Ramos e Epifânio Vieira Damasceno, que são fagulhas de luzes num ambiente intoxicado pelo viés ideológico, levando-nos a refletir de forma independente e a resistir às imposições das idéias travestidas do “bom mocismo” e (nas palavras do Professor Epifânio) do “monopólio da virtude”.

Ao colega Marcos José dos Santos e Orlando Soares da Silveira Filho, pelo companheirismo e importante ajuda.

A Ítalo Dantas, carinhosamente chamado pelos amigos de “Zé Botinha”, e a Guilherme Henrique Queiroz, carinhosamente chamado de “Prefeito do Ereré-CE”, pela amizade, irmandade e lealdade.

Ao brilhante e responsável Professor Ms. Gilliard Cruz Targino, pela dedicação, atenção e valiosa orientação.

A todos, o meu Muito Obrigado.

RESUMO

Para calcular os valores a serem pagos por um contribuinte, são isolados alguns elementos específicos, que, no Sistema Tributário brasileiro são, principalmente, a base de cálculo e as alíquotas. As alíquotas devem ser definidas por lei específica, e a base de cálculo influencia totalmente o resultado do cálculo. Ao inserir o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços na base do cálculo do Programa Integração Social e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Pública, há um conflito entre a finalidade dessa arrecadação para o Estado e o interesse do contribuinte, situação de tal importância, que foi tutelada pelo Supremo Tribunal Federal. O trabalho objetiva esclarecer alguns conceitos e descobrir se é validamente constitucional- ou não- essa cobrança, além de estabelecer uma previsão dos efeitos econômicos da suspensão desse tributo da base de cálculo das contribuições acima, para ambos os interessados. O método empregado foi a pesquisa de documentos legais, que foi qualitativa e dedutiva, com abordagem histórica e exploratória, sendo inclusive inserido um caso hipotético ao longo do texto. Os resultados encontrados revelam a grande distância criada entre a incidência ou não desse tributo, o que é de máximo interesse para o mercado brasileiro.

Palavras chave: PIS. COFINS. STF. TRIBUTAÇÃO. ICMS

ABSTRACT

In order to calculate the amount to be paid for a taxpayer, some specific elements are isolated, which, in Brazilian Tax system are, typically, tax basis and tax aliquot. The aliquots must be written on their own legislation and the tax basis has total influence on the results of the measured. By occasion of the incidence of Tax Over Circulation of Goods and Services Provision on the tax basis of the Social Integration Program and Public Social Security Fund, is established a conflict between the raise of State revenue and the self-interest of the tax payer, a condition so concerning that even the Brazilian Supreme Court intervened. This paper proposes clarify a few conceptions and find out if it is truly constitutional –or don't- this collection, besides set a forecast of economics effects induced by the interruption of fixation of this tax in tax basis of the contributions above highlighted, for both parts. The choosing method was the research over legal documentations, this one being, essentially, qualitative and deductive, with a historical and exploratory approach, even being presented a simulation over the paper. The results seized show the large distance between the incidence or not of this tax, what is, by itself, matter of extreme relevancy for the Brazilian economy.

Keywords: PIS. COFINS. STF. TRIBUTATION. ICMS.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS IMPORTANTES PARA O ESCLARECIMENTO DO OBJETO DO TRABALHO	12
2.1	PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	13
2.2	PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE	15
2.3	PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA.....	17
2.4	PRINCÍPIO DA ISONOMIA OU IGUALDADE	18
2.5	PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA	20
2.6	PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	21
2.7	PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.	22
3	A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIANO ORDENAMENTO JURÍDICO	
	BRASILEIRO: disposições gerais	25
3.1	CONCEITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	26
3.2	CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	27
3.2.1	Facultatividade	28
3.2.2	Indelegabilidade	28
3.2.3	Irrenunciabilidade.....	29
3.2.4	Inalterabilidade	30
3.2.5	Incaducabilidade	31
3.3	CLASSIFICAÇÕES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	32
3.4	EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	34
4	A BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS PIS E	
	COFINS: análise jurídica e de efeitos financeiros a respeito da	
	inclusão dos valores de ICMS na base de cálculo de referidas	
	contribuições especiais.....	37
4.1	CONHECENDO AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS PIS E COFINS	39
4.2	O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COM RELAÇÃO AO TEMA PROPOSTO.....	43
4.3	OS EFEITOS FINANCEIROS GERADOS COM A INCLUSÃO DOS VALORES RELATIVOS AO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS PIS E COFINS.....	47
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	52

REFERÊNCIAS.....	55
------------------	----

1 INTRODUÇÃO

Os tributos são, em exíguo e básico conceito, a devolução ao Estado de porção do capital circulante, compensações feitas pelas pessoas físicas e jurídicas ao incorrerem na situação que se define como seu fato gerador, remetendo de volta uma parte que será utilizada principalmente para atender a demandas vitais em prol da sociedade como um todo. Desta forma, conquanto sejam cruciais para a continuidade da ordem social, também são imperativos e compulsórios, estando o contribuinte adstrito ao seu pagamento.

No caso dos tributos que formam a base de cálculo das contribuições, sobretudo quando se versa sobre a incidência do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), na base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que mais a frente serão dissertados, essa ideia da obrigatoriedade causa dissidência na comunidade jurídica, que discordam da constitucionalidade da cobrança.

Ainda que, o STF tenha apreciado essa questão, chegando inclusive a um julgamento recentemente, existe imensa divergência entre aqueles que lhe dão com essa temática no dia a dia, pois se verificam informações de um jeito junto à receita federal, profissionais responsáveis pela contabilidade das empresas já informam de outro modo e, inclusive, profissionais do direito não conseguem explicar com a necessária clareza qual foi a conquista do contribuinte com a decisão proferida pelo STF, o que justifica uma pesquisa aprofundada a respeito do assunto, seja com relação a questões jurídicas bem como com relação aos efeitos financeiros.

Nesse contexto, a pesquisa objetiva trazer as respostas para os questionamentos indiretamente feitos no parágrafo anterior, ou seja, desvendar se a decisão do STF teve seus efeitos modulados a ponto de permitir ou não a cobrança de valores pagos, indevidamente, pelo contribuinte e se realmente compensa o contribuinte buscar judicialmente a efetivação do entendimento do STF, considerando as despesas de um processo judicial, que impõe gastos com advogados, custas processuais, etc.

Buscando atingir o objetivo proposto, far-se-á emprego do método de abordagem dedutivo, visto que partirá de uma situação mais abrangente, qual seja,

O ordenamento jurídico como um todo, para uma situação mais específica, que é a solução das questões jurídicas que envolvem o caso e descobrir os impactos financeiros da exclusão dos valores de ICMS da base de cálculo das contribuições especiais PIS e COFINS. O método de procedimento é o comparativo, pois se pretende mostrar a diferença existente entre a cobrança das contribuições com e sem os valores de ICMS na base de cálculo daquelas. Quanto à natureza, tem-se que a pesquisa será do tipo aplicada, considerando que objetiva a produção de conhecimento que tenha aplicação prática e dirigida à solução de problemas reais específicos. Quanto à forma de abordagem será qualitativa por envolver estudos sobre conceitos e classificações determinadas. Quanto ao objetivo geral, a pesquisa classifica-se como exploratória por se tratar de tema objeto de pouca pesquisa até o presente momento. Quanto aos procedimentos técnicos, será uma pesquisa bibliográfica, já que envolve estudo sobre material já publicado, a exemplo de livros e dispositivos legais, e será também uma pesquisa documental por envolver estudos sobre acórdãos de tribunais arquivados em sites oficiais. E quanto à obtenção de dados será análise de conteúdo.

Os objetivos específicos do presente trabalho monográfico serão alcançados através de três capítulos, distribuídos da seguinte maneira: no primeiro capítulo serão listados os princípios tributários significativos para o propósito da pesquisa. No segundo capítulo será desenvolvido um estudo sobre a competência tributária, a fim de esclarecer a quem cabe instituir as mais diversas espécies tributárias, em especial as que serão mais profundamente estudadas, que são o imposto ICMS e as contribuições especiais PIS e COFINS. E por fim, no terceiro capítulo, será onde se concentrará o estudo sobre as questões jurídicas e financeiras que envolvem a inclusão/exclusão dos valores de ICMS na base de cálculo das contribuições especiais PIS e COFINS.

Sendo inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, em circunstâncias normais, os contribuintes terão o direito de ver excluídos os valores de ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, bem como a restituição dos valores já pagos indevidamente, ao menos dos últimos cinco anos ou a compensação financeira desses valores com novos débitos tributários de novos fatos geradores. E a depender do percentual de ganho para o contribuinte advindo da exclusão do imposto mencionado da base de cálculo das contribuições considerando

ainda o volume de vendas do empresário, pode ser perfeitamente viável o ajuizamento da ação própria.

2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS IMPORTANTES PARA O ESCLARECIMENTO DO OBJETO DO TRABALHO

Definitivamente, ao tecer um debate sobre qualquer tema da seara jurídica, a problemática não escapa à análise dos princípios relativos. Ao questionar a totalidade do objeto abordado, debruçar-se sobre os princípios já é, por si só, capaz de remontar à sua formação, contexto histórico e expor em que sistemática o revés discutido se apoia.

É comum que haja certa nebulosidade dos limites entre a Legislação e os Princípios, pairando a dúvida da existência ou não de hierarquia entre os dois, seja de soberania ou de antiguidade. Estabelece-se verdadeira hesitação ao questionar qual embasou ou motivou o aparecimento do outro, porém, é inequívoco afirmar que, tanto a Lei quanto os Princípios tem uma relação de mutualismo e dependência explícita.

Quanto ao conceito de princípios, Guerra Filho (2002, p. 17), assim os define:

Os princípios devem ser entendidos como indicadores de uma opção pelo favorecimento de determinado valor, a ser levada em conta na apreciação jurídica de uma infinidade de fatos e situações possíveis. (...) Os princípios jurídicos fundamentais, dotados também de dimensão ética e política, apontam a direção que se deve seguir para tratar de qualquer ocorrência de acordo com o direito em vigor (...).

Rosenvald (2005, p. 45-46) não se detém na conceituação dos princípios como indicadores de obediência a valores, mas como manifestação do direito em si:

Os princípios não são apenas a lei, mas o próprio direito em toda a sua extensão e abrangência. Da positividade dos textos constitucionais alcançam a esfera decisória dos arestos, constituindo uma jurisprudência de valores que determina o constitucionalismo contemporâneo, a ponto de fundamentar uma nova hermenêutica dos tribunais.

Destinam-se a salvaguardar o cidadão contra os excessos dos detentores de poder. Mirando em uma interpretação e aplicação legal com uma aproximação mais humana e coerente.

No entendimento de Miranda (2009), são balizas guias sobrepostas a um setor do Direito, assentando bases e estabelecendo diretrizes em que se fundamentem normas legais e demais regulamentações. Princípios de uma área do conhecimento são asserções fundamentais, essenciais e dominantes, que subordinam as demais conformações posteriores, sendo o arcabouço da ciência estudada. São concepções matrizes do sistema jurídico, margeando toda a hermenêutica, e impondo um sentido

coerente e justo. Salienta ainda, a sua intensa influência no Direito Tributário, que por ter estreita relação com os elementos constitucionais, conquista especial destaque na temática.

Na Constituição Federal de 1988, os princípios tributários estão presentes no Título VI, sob a nomenclatura “da Tributação e do Orçamento”, como também no Capítulo I, “do Sistema Tributário Nacional”, e Seção II, “das Limitações ao Poder de Tributar”.

2.1 Princípio da legalidade

Improvável tratar de princípios sem antes citar o supremo e universal Princípio da Legalidade, que entoa o procedimento em todas as áreas do Direito. Podendo ser confundido inclusive com o estandarte que o Direito individualmente considerado representa: proteção à esfera individual do cidadão, vedação as arbitrariedades e caprichos de autoridades coatoras, referência indicativa dos limites da atuação da Lei, e ainda revestimento de legitimidade para os atos legais com reflexos sociais.

Historicamente, a legalidade como norte da atuação estatal permeou todas as Constituições. Na constituição imperial outorgada, a primeira do Brasil, de 1824, o art. 179 § XI, introduziu o texto tão repetido em todas as outras cartas, com diferenças superficiais: “Ninguém será sentenciado, senão pela Autoridade competente, por virtude de Lei anterior, e na forma por ela prescrita” (adaptado).

Sem intenção de aprofundar nos termos históricos da evolução deste princípio, até por que, mesmo em constituições autoritárias e antidemocráticas como a de 1937 e de 1967, o Legislador não declinou da supremacia deste, restando extreme de dúvidas que prestigiar a Legalidade, é fortalecer a soberania interna do Estado.

Na Constituição Federal de 1988, o Princípio da Legalidade está disposto no Título II (“Dos Direitos e Garantias Fundamentais”), no início do Capítulo I, intitulado “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”, mais especificamente no art. 5º, inciso II, *in verbis*: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Ainda, o caráter penal, indubitavelmente matéria de primeira relevância em uma Carta democrática e em um capítulo voltado a tratar apenas das garantias e direitos individuais, o inciso XXXIX do mesmo artigo, assim reza: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

Neste ato de prestígio constitucional, este princípio, que exclui a autoridade de qualquer que não a lei, e para tanto, compreendidos também atos administrativos, para instituir a liberdade das pessoas, físicas ou jurídicas, para que possam agir ou deixar de agir da maneira que preferem, desde que não contrariada a lei (RAGA, 1988). A legalidade para manipulação dos tributos é um requisito proeminente:

Bastaria este dispositivo constitucional para que tranquilamente pudéssemos afirmar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou cumprir um dever instrumental tributário, que não tenham sido criados por meio de lei, da pessoa política competente, é óbvio. Dito de outro modo, do princípio expresso da legalidade poderíamos extrair o princípio da legalidade tributária. (CARAZZA, 1986, p. 96.)

Carrazza (1986) preleciona que o princípio da legalidade, exposto nos artigos supramencionados, é apto para subjugar o surgimento e arrecadação de tributos à lei, sem embargos ao fato do constituinte ainda suplementou a tutela dos interesses do contribuinte, não se moderando em, além de reprimir a tributação ao reiterado princípio da legalidade abstrato, que abarca todas as áreas do Direito; incluiu na Constituição outra disposição sobre legalidade, porém desta vez com funcionalidade exclusiva para o Direito Tributário.

No Título VI (da Tributação e do Orçamento), Capítulo I, (Do Sistema Tributário Nacional), Seção II, (Das Limitações do Poder de Tributar), o art. 150 da Constituição, afirma que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I-exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

O fragmento legal acima se desdobra no Princípio da Legalidade tributária, imiscuído no próprio conceito de tributo do art. 3º do Código Tributário Nacional: “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.” (grifo nosso).

A problemática a ser posteriormente tratada, possui em seu bojo também a séria lesão a este princípio, levando-se em conta vários aspectos que não são previstos pela lei.

2.2 Princípio da irretroatividade

O princípio da irretroatividade é, primeiramente, uma defesa que tutela o contribuinte, é uma manifestação da segurança jurídica geral. Se inclui na própria

abstração do que é o Direito. Ele veda ao legislador que, por interesses ou influências políticas, conceba leis com disposições expressas ajustando a aplicação retroativa daquela norma. Dessa forma, na perquirição de uma autoridade definitiva para a proibição da retroatividade tributária, edificou esse princípio na Constituição, que, em seus termos, coíbe a cobrança de tributos relativos a fatos geradores dados previamente a vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. (MACHADO, 2004)

O art. 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal consagra esse princípio categoricamente ao definir que, não obstante já possua outras prerrogativas já garantidas, os entes federativos ainda é defeso exigir tributo pertinentes a fatos geradores verificados anteriormente a estreia da vigência da lei que os houver fixado ou acrescentado, senão vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado

Jorge (2019) preleciona que a irretroatividade na Constituição imperial de 1824 (art. 179, inciso III) e na Constituição Republicana de 1891, (art. 11, §3º), havia imprecisão no tema, com uma proibição básica a proibição da prescrição de leis com efeitos retroativos. Esteve presente na constituição de 1934 (art. 113, §3), 1946 (art. 141, §3º), 1967 (art. 150, §3º) assim como na Emenda Constitucional nº01/69 (art. 153, §3º), com o texto genérico “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, que inclusive, foi repetido no art. 5º, XXXVI da CF/88. Insta salientar que a única Constituição omissa foi a de 1937, famosa por seu absolutismo.

Consta ainda no apontamento do autor e que as disposições do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172/66 divergem de como disciplina a Constituição.

Por ser anterior (o CTN) ao texto constitucional em vigor e por não ter sofrido nenhuma reforma significativa nesse íterim, o CTN mostra-se defasado no tocante aos contornos dados aos princípios da irretroatividade e da anterioridade. Os arts. 9º, II e 104 do CTN limitam a anterioridade aos impostos sobre o patrimônio e a renda, seguindo o que dispunha à época o art. 2º, II da EC nº 18/65, ao passo que o art. 105 do CTN enuncia que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa, dando ensejo a posicionamentos no sentido de ser possível a lei tributária atingir fatos pretéritos atrelados a tributos cujo fato gerador seja periódico, a pretexto de que eles seriam meros componentes de

um fato em formação, ainda não aperfeiçoado. Com efeito, segundo essa corrente, bastaria que a lei fosse editada antes da implementação do último dos fatos isolados que integram o fato gerador do tributo para que fosse respeitado o princípio da irretroatividade da lei tributária. (JORGE, 2019, p.2)

Nesse fragmento, aponta-se a inadequação do CTN a CFRB/88, no aspecto cronológico, e também por não ter havido revisões consideráveis no intervalo desde a criação do primeiro. O autor defende que o CTN revela uma incongruência, revelando certa desarmonia com a Carta Magna, ao restringir o princípio da anterioridade sobre os impostos incidentes em patrimônio e renda, logo em seguida proferindo que a Lei tributária envolverá os fatos gerados futuros e os correntes incontinenti, levantando o questionamento se seria possível que fatos geradores anteriores fossem atingidos, no caso de tributos com fato gerador intermitente.

Sem prejuízo do princípio da irretroatividade por ora enfatizado, cabe fazer a diferenciação entre este, o princípio da anualidade e o da anterioridade, constantemente confundidos.

A anterioridade baseia-se no ciclo do exercício financeiro. Exercício financeiro é o intervalo temporal no qual a lei orçamentária para o qual a lei orçamentária sanciona a receita como também as despesas públicas. No Brasil, o exercício financeiro corresponde ao ano regular, em obediência a determinação do art. 34 da Lei 4.320/64. A Constituição obriga a lei que cria ou aumenta tributo a ser em regra, no mínimo, do exercício financeiro anterior ao imediatamente subsequente em que será cobrado (SILVA, 2004).

O princípio da anualidade orçamentária, por sua vez é a delineação dos limites da execução do orçamento público em um ano, em outras palavras: “o exercício orçamentário deverá ser realizado e previsto para período de um ano ao qual a previsão de receitas e a fixação das despesas registradas na LOA -Lei Orçamentária Anual se referir” (MACHADO, 2015, p. 27).

Calha também circunscrever o Princípio da Anterioridade nonagesimal, também conhecido como noventena que estanca-se no art. 150, III, c, da CF, impondo a proibição de cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (...)”. Este Princípio reveste de uma proteção ainda mais densa o direito do contribuinte de ter tempo suficiente para se adequar a cobrança de um novo tributo. Se houvesse apenas a proteção da anterioridade ordinária, os tributos poderiam ser instituídos, por exemplo, no último dia

de um exercício financeiro, e serem cobrados já no dia seguinte, no novo exercício. Portanto, ainda dilata de maneira mais metódica o prazo, impondo, além da cobrança somente no exercício subsequente, que haja um intercurso de tempo equivalente a, no mínimo, noventa dias (SABBAG, 2009).

2.3 Princípio da transparência

O princípio da transparência tributária está embutido no texto do art. 150, § 5º, da Constituição Federal, que assim resolve: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”. A lei encarregada se trata da Lei 12.741/2012, que em seu artigo 1º sintetiza na prática sua funcionalidade:

Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda. (BRASIL, 2012)

Convém distinguir esse princípio tributário disposto na Constituição frente a transparência das relações de consumo atingidas pelo Código do Consumidor. Neste, o direito à informação localiza-se no art. 6, inciso III, colocando como direito do consumidor o recebimento de “informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, tributos incidentes e preço, bem como sobre os riscos que apresentem”. A despeito de citar a garantia ao consumidor de ser inteirado dos tributos impingidos, há uma distinção primária com o art. 150, §5º da CF.

Nunes (2015) alude à diferença explicando que o texto magno advém do dever de informar dos órgãos públicos, já o CDC procura cientificar as pessoas em geral (aí compreendidas pessoas naturais e pessoas jurídicas de caráter privado) das obrigações do fornecedor na relação de consumo.

É essa diferenciação que entrona a versão constitucional como proeminente no estudo do Direito Tributário. O princípio da transparência fiscal como ferramenta de validação da atividade financeira, autorizando que apenas se desenvolva se guiada pela nitidez, compreensibilidade e acesso pleno, alcançado assim tanto o Estado, a sociedade, as organizações financeiras internacionais, e entidades paraestatais. Compreende a questão da estruturação orçamentária e sua gerência proba, através

a inserção de normas antielisivas, do compartilhamento de dados bancário e do enfrentamento à corrupção (TORRES, 2013).

Tal dispositivo representa o primeiro ponto de toque entre a atividade tributante e o direito do consumidor. Pretende a Lei Maior seja o consumidor informado acerca dos chamados impostos indiretos, incidentes sobre as operações com os bens e serviços que venha a adquirir e que, portanto, têm seus valores embutidos nos preços. No sistema tributário vigente, são eles o IPI, o ICMS e o ISS. São denominados impostos indiretos por parte da doutrina, porque, neles, o contribuinte de jure - industrial, produtor, comerciante, prestador de serviço - repassa o impacto tributário para o contribuinte de fato, evento conhecido como repercussão tributária (COSTA, 1997, P. 113)

Os tributos a serem informados são o ICMS (Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o IOF (Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários), O PIS/PASEP (Contribuição Social para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), o COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), o CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) e contribuições previdenciárias (SABBAG, 2009).

2.4 Princípio da isonomia ou igualdade

Já o princípio da Isonomia dispõe que a norma tributária deve ser aplicada de forma igualitária entre os contribuintes que estejam em situação equivalente, independentemente de seu exercício profissional, possuindo como fonte principal o princípio constitucional da isonomia (art. 150, II, da CF).

A isonomia possui desse modo, uma acepção horizontal e uma vertical. A acepção horizontal dispõe que os indivíduos nivelados em mesma situação devem, justamente por essa condição, receber o mesmo tratamento. Isso significa que, por exemplo, os contribuintes com os mesmos ganhos e mesmas despesas devem pagar o mesmo imposto de renda. Já a acepção vertical refere-se aos indivíduos que se encontram em situações diferentes e que, precisamente por isso, devem ser tratados de modo distinto na medida de sua desigualdade. Por exemplo, os que possuem uma renda pequena são isentos do imposto de renda, devido ao Estado reconhecer que praticamente todos os seus ganhos mensais estão comprometidos com suas necessidades básicas (ALEXANDRE, 2016).

No caso de duas pessoas com renda mensal de quatro mil reais. Sendo a primeira solteira e com despesas muito pequenas com saúde e educação próprias e a segunda casada, com filhos menores estudando em escola privada, e ainda responsável pelo pagamento de plano de saúde para toda a família. Seria incoerente que os indivíduos citados nos dois exemplos pagassem o mesmo valor referente ao imposto de renda, o que mostra a imprescindibilidade de se garantir a isonomia.

Esse princípio encontra-se umbilicalmente ligado ao princípio da capacidade contributiva, dele decorrendo diretamente, disposto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal:

Art. 145. (...) § 1.º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988, p.91).

O artigo determina que sempre que possível os impostos devem possuir caráter pessoal e ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. A aplicação aos impostos “sempre que possível” emana do entendimento de que todos os impostos incidem sobre alguma manifestação de riqueza do contribuinte (ALEXANDRE, 2016).

A isonomia também se manifesta através do princípio da progressividade, uma vez que este exige que a tributação seja mais intensa conforme maior seja a riqueza demonstrada na operação, ou seja, quanto maior a base de cálculo, maior o valor da alíquota. Percebe-se aqui pouca diferença da enunciação da isonomia e da capacidade contributiva. Estas afinidades não são meras coincidências. A progressividade é técnica utilizada para se alcançar a capacidade contributiva e a isonomia. Na Constituição Federal, está prevista a utilização da sistemática da progressividade para o imposto sobre a renda, imposto predial e territorial urbano e imposto territorial rural (PAULSEN, 2012).

O princípio da seletividade, também decorre da isonomia. Sua finalidade é dar maior ou menor tributação de produtos e serviços, baseado no quão necessário é aquele bem. Disposto em previsão constitucional, aplica-se ao IPI e ao ICMS (PAULSEN, 2012). Como já mencionado, para estes dois impostos, a seletividade deve ser pautado na essencialidade do produto, quanto mais necessário menor deverá ser a tributação, e quanto menor a essencialidade, maior a tributação.

2.5 Princípios da uniformidade geográfica

O princípio da Uniformidade Geográfica está evidente no texto constitucional no art. 151, I, da Constituição Federal, vedando à União cobrar tributo que não seja harmônico em todo o território nacional:

Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País; [...]

É cristalino que o alvo deste artigo é proibir terminantemente a marginalização de regiões do Brasil por quaisquer motivos, até por que a instituição de um tributo de forma irregular pode significar a supressão de toda uma economia, como também o seu impulsionamento, sendo temerário que houvesse desequilíbrio no desenvolvimento socioeconômico, especialmente por influxos políticos.

Miranda (2009) faz a ressalva da exceção de uma maior diligência e favorecimento para regiões mais desprovidas ou necessitando de mais insumos para seu desenvolvimento, como o Nordeste e a Zona Franca de Manaus. Não se trata de favoritismos ou de preferências, mas sim de manter o equilíbrio entre as regiões.

Este instituto reaparece novamente no texto constitucional, nomeadamente no art. 3º, III, empenhando-se em eleger como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Este princípio ainda tem níveis a serem analisados, dado que, o propósito de todo a sistemática principiológica é a manutenção da lógica jurídica, eles costumam formar um espectro gradual entre si:

Cuida-se de vedação que se apresenta como subprincípio tanto do princípio federativo como do princípio da isonomia, assegurando que a tributação federal não preste a privilegiar determinados entes federativos em detrimento de demais, só admitindo diferenciações que, na forma de incentivos, visem a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as deferentes regiões. Assim ao mesmo tempo em que concretiza o princípio da isonomia, permite diferenciação com a finalidade extrafiscal de reduzir as desigualdades regionais, o que configura objeto fundamental da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 3º, III CF (PAULSEN, 2013, p. 178)

Schoueri (2019) menciona que, mesmo que o constituinte busque um mercado homogêneo, ainda não descuida da tensão de extinguir as discrepâncias regionais, reservando uma ressalva a não diferenciação, deixando a possibilidade, no fim do art.

151, a concessão de incentivos fiscais para proporcionalidade entre regiões. Está presente, o efeito do dogma constitucional que pauta todo o tratamento legal do Domínio Econômico, que é obrigado a ser gerido visando o “planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento” (art. 174, § 1º, da Constituição Federal).

2.6 Princípio da capacidade contributiva

Este princípio é guiado pela ponderação do potencial de pagar tributos de cada contribuinte, ou seja, a carga que ele suporta de acordo com sua individualidade econômica. Nestes termos, este princípio:

[...] tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardada a proporção de ocorrência. (CARVALHO, 2007, p. 182-183)

O artigo 145 da CF/88, é escoreito ao tratar do tema em seu § 1º:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Seguir o preceito da divisão da carga tributária conforme a capacidade do contribuinte significa obedecer da mesma forma o princípio da igualdade tributária, já que, em se tratando da possibilidade particular de cada contribuinte, os iguais merecem tratamento comum e os desiguais devem ser diferenciados pelo fisco (GASSEN, D'ARAÚJO e PAULINO, 2012).

Divide-se basicamente em duas categorias: a equidade horizontal e a equidade vertical. A primeira se constitui no tratamento igual entre os indivíduos com a mesma capacidade econômica. Já a segunda define que, contribuinte com diversos poderes

econômicos devem, necessariamente, custear de maneiras diferentes. Entretanto, ainda há uma nebulosidade sobre o que seria, em linhas-padrão, o exato limite máximo da possibilidade contributiva do cidadão, o que, diretamente, deturpa a eficiência das tentativas práticas, imprescindíveis, para tanto, que sejam reformulados os indicativos que somados resultam na capacidade econômica, além do utilizado atualmente, que é a renda do contribuinte (TAMS, 2010).

Merece um breve parêntese a dissemelhança entre capacidade econômica e contributiva. A capacidade econômica comporta um teor exclusivamente numérico, com cálculo derivado da junção do patrimônio mais os rendimentos da pessoa privada. A contributiva, no entanto é o isolamento do montante passível de tributação, em outras palavras, apenas o quinhão de patrimônio e renda que extravase do mínimo utilizado para manutenção individual (RE 562045, 2013).

2.7 Princípio da vedação ao confisco

Iminente que este seja o próximo tópico, visto a confinidade entre o princípio anterior e este agora analisado. A doutrina costuma ligar os dois pela coerência, estabelecendo este nexos: quando respeitada a equivalência da capacidade de contribuir, também se homenageia a proibição de retirar do cidadão sua propriedade.

Confiscar é mobilizar a propriedade para o fisco, tomar-lhe o domínio sem contraprestação correspondente, com uma natureza sobremaneira de penalização, por ato ilegal. (GOLDSCHMIDT, 2003). O art. 5º, XLVI, “b”, da Constituição Federal, prevê que a lei regulará a perda de bens, amarrando a sua retirada à legalidade do ato.

Já o art. 150, IV, da Constituição veda a cobrança de tributo como pretexto de confisco, que ocorre quando o tributo é tão dispendioso ao titular da obrigação que se traduz em atentado ao seu direito de propriedade (CONTI 1997).

O tão recorrido art. 5º, no inciso XXII, objetiva garantir a propriedade privada. O art. 170 da mesma Carta, por sua vez, discorre: “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] II - propriedade privada”. Com o caráter genérico de tais trechos, o princípio deve ser compreendido de maneira relativa e não absoluta, verificando, em cada caso prático, se o tributo instituído viola ou não o direito de propriedade (ROSA

JUNIOR, 1998). “O conceito de confisco é impreciso. Não existe definição do limite a partir do qual se ultrapassa o que seria uma tributação pesada e passa-se a ter uma tributação confiscatória” (ALEXANDRINO, 2000, p. 59)

[...] a super tributação também é modalidade de confisco, que é uma ação, entre nós, proibida constitucionalmente. A super tributação, ou confisco tributário, ocorre quando o Estado retira da ação econômica, parcela de riqueza maior do que a riqueza produzida. A tributação deve regular a concentração econômica, sem, contudo, exaurir sua capacidade auto-geratriz, por duas razões principais: primeiro, porque as classes economicamente pobres dependem das ricas para melhorar de situação e, assim, o Estado propiciará o deslocamento, para cima, do ponto de equilíbrio sócio-econômico, segundo, porque a permanência, na classe produtora, de parte da riqueza produzida, estimulará a própria capacidade geratriz, resultando, também, no mesmo progresso do centro socioeconômico Estado (NOGUEIRA, 1973, p. 302).

O excesso de tributação se resume na tomada, parcial ou total do bem do particular pelo Fisco, perceptível quando os direitos patrimoniais são cerceados a ponto de consumir o valor do bem, desconstruindo e depreciando a propriedade, caracterizando o confisco. Destarte, o princípio do não confisco é um bloqueio à progressividade do sistema tributário, ladeando a ideologia de justiça como agrimensor do liame entre a progressividade e a confiscatoriedade (ROSA JUNIOR, 1998).

Outrossim, a Constituição salienta que, não é possível a expropriação sem justa e prévia indenização, até mesmo nos casos de propriedades ociosas e sem uso, que, não obstante possa receber penalidades por não cumprir sua função social, não será objeto de confisco, pois este é um desprezo ao direito fundamental da propriedade em si, constitucionalmente garantido (SANTOS, 2009).

No entanto, haverá ocasiões que uma tributação dura será justificável, por motivos de política fiscal, como, a título de exemplo, ocorrem nos casos de tributos com fins extrafiscais. A vedação da natureza confiscatória da tributação não é uma equação matemática, e sim um requisito margeador da atuação do legislador e um mandamento endereçado ao hermeneuta e o encarregado de julgar, que, a depender das circunstâncias concretas, verifica se um tributo ofende ou não o princípio do não confisco (AMARO, 2005).

Tudo isto para impedir que o Estado, com o subterfúgio de precisar recolher mais receita, abafe os lucros e produção da economia coletiva com tributos em excesso, afigurando, deste modo, um inaceitável esbulho do produto da livre iniciativa.

Por conseguinte, avaliando o fato do tributo dito confiscatório não ser dotado de plausibilidade e justiça, nem é imposto com sobriedade e comedimento atenta também contra o princípio da capacidade contributiva (SANTOS, 2009).

Vale reler o seguinte aresto jurisprudencial abaixo ementado:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. (ADIInMC 2.010-DF, Rel. Min. Celso de Mello, 29.09.99)

Nestes termos, repara-se no esforço da Lei e dos seus aplicadores em tentar banir categoricamente do ordenamento e da economia a carga excessiva de tributação, mesmo que seja comum a desconsideração de preceito tão relevante.

3 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO: DISPOSIÇÕES GERAIS

Para melhor entendimento do Sistema Tributário Nacional, é necessário observar as disposições da Constituição da República, a fim de encontrar os pilares que sustentam e dão validade para o STN, isso se deve ao fato de que todo o ordenamento jurídico brasileiro tem de ser pautado em conformidade com o referido diploma legal.

Isso porque a Constituição Federal, dentre diversas disposições, estabelece normas gerais em matéria tributária e atribui competências aos Entes Federados para a criação dos tributos (ÁVILA, 2006). A constituição separou de forma tão rígida as competências tributárias, que é possível encontrar na doutrina explicações para o modo como essa divisão da competência existe.

Uma justificativa para a separação das competências tem o objetivo de garantir aos entes federados autonomia financeira, assim ao repartir o poder de tributar entre os entes políticos, garante então à União, estados, Distrito Federal e municípios ter cada um seu campo próprio para instituir seus tributos. A Constituição, dessa forma, conferiu meios para que os agentes tivessem renda para desenvolver suas próprias atividades, e assim manter o Estado Federal, se o Brasil fosse, por exemplo, um Estado unitário de nada valeria essa separação já que apenas um ente seria responsável pelos tributos (ÁVILA, 2006).

Outra explicação diz respeito a ideia de que a competência tributária existe como uma defesa para o contribuinte, já que impede que os Entes Federativos cobrem um tributo mais de uma vez, por exemplo, ao determinar que apenas à União pode instituir imposto sobre as grandes fortunas (IGF) a Constituição Federal impede que os estados, Distrito Federal e municípios também tributem sobre grandes fortunas, protegendo o particular da múltipla incidência desse imposto. É uma forma de homenagear o princípio da capacidade contributiva, impedindo a tributação excessiva, pois se todos os Entes federativos pudessem tributar todas as manifestações de riquezas seria demasiado oneroso para o contribuinte, por isso para impedir que existam vários tributos diferentes sobre o mesmo fato gerador a Constituição Federal de forma rígida divide a competência tributária. Por essa razão o sistema tributário nacional é exaustivo já que não é possível criar tributos cuja competência não esteja prevista constitucionalmente (MINARDI, 2018).

É visível assim, que a Constituição tem um papel fundamental para o modo como é realizada a tributação no país, buscando agregar e se adaptar ao contexto e forma, no que diz respeito às regras normativas no Brasil, sendo sem dúvida, também, o Direito Tributário, um forte instrumento utilizado para harmonizar o direito e a sociedade.

3.1 Conceito de Competência Tributária

Competência tributária é a atribuição dada pela Constituição Federal aos Entes Políticos do Estado para que eles possam instituir e majorar tributos, ou seja, a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, delineando, legislativamente, os casos de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Nesse sentido, a Constituição Federal taxativamente especifica todos os tributos que podem ser editados por cada ente federativo, bem como indica quais impostos cada ente Político pode instituir. Assim, não há, portanto, meios para que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios criem tributos ou elejam fatos geradores diferentes dos definidos na Carta Magna (CARRAZZA, 2003).

Salienta-se que os Territórios Federais pertencem à União, de acordo com o art. 18 da Constituição Federal, e por esse motivo não detém competência tributária, por serem entes administrativos, sem autonomia política. Importante ainda, ressaltar que os tributos são instituídos somente por meio de lei, ou instrumento normativo com força de lei (Medida Provisória) ou, também por lei complementar, em conformidade com a Constituição Federal (MINARDI, 2018).

A Constituição Federal concede Competência tributária para criar tributos, e igualmente, para majorar a carga tributária (alíquota e base de cálculo), assim como reduzir a tributação (adotando o procedimento inverso) Porém só Lei específica poderá suprimi-la, conferir benefícios fiscais, anistias, remissões, isenções, ou simplesmente não tributar (PAULSEN, 2012).

A competência tributária não se esgota na criação dos tributos, mas compreende toda a atividade legislativa que os envolve. Essa atividade não pode ser transferida pelo ente competente para criação de tributos, no entanto isso não significa que as atividades de fiscalização e cobrança não possam ser delegadas. Importante diferenciar que competência tributária não é sinônima de capacidade tributária ativa,

já que a capacidade tributária envolve as questões de arrecadar e fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias (CARRAZZA, 2003).

Os entes políticos assumindo o papel de sujeito ativo para tributar, possuem dentro da relação jurídica, competência de exigir o tributo, sendo a competência tributária indelegável intransferível irrenunciável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, de acordo com o art. 7º do CTN de 1966.

Quando se fala de capacidade tributária ativa, não se trata de instituição de tributo, porque a capacidade administrativa é ato administrativo para cobrar fiscalizar e arrecadar o tributo já instituído. Desse modo, o exercício da competência tributária é uma atividade legislativa, enquanto que a fiscalização e a cobrança são atividades administrativas, por essa razão, é possível que o ente competente para instituição do tributo delegue as atividades de cobrança e fiscalização para outro ente político (CARVALHO, 2007).

Nesse sentido, faz-se importante mencionar o instituto da competência para legislar. A competência para legislar sobre matéria tributária é concorrente entre União, Estados e Distrito Federal, enquanto a União edita normas gerais, os Estados e DF editam normas suplementares. Caso a União não edite as normas gerais, os Estados e o DF desempenharão a competência legislativa de modo pleno. Mas se a União editar acerca das normas gerais, todas as normas estaduais ficarão suspensas no que forem divergentes à lei federal. Se a lei federal que institui normas gerais for revogada, as leis estaduais prontamente readquirem suas respectivas eficácias. Nesse caso não há repristinação, uma vez que as leis estaduais estavam suspensas, não revogadas (PAULSEN, 2012).

3.2 Características da Competência Tributária

A competência tributária apresenta cinco características importantes. São elas: facultatividade, indelegabilidade, irrenunciabilidade, inalterabilidade e incaducabilidade. Este trabalho as abordará sucintamente, levando em consideração seus pontos mais importantes:

3.2.1 Facultatividade

Em regra, os titulares das competências tributárias, mesmo que não possam delegá-las ou renunciá-las, não estão obrigados a instituir todos os tributos. Analisando de forma literal o artigo 145 da CF, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios “poderão”, e não “deverão”, instituir tributos (BRASIL, 1988). Logo, partindo da terminologia adotada pelo legislador constituinte, a doutrina compreende que a competência tributária no Brasil é facultativa. Trata-se aqui de uma opção política a ser decidida pelos entes competentes, que possuem a faculdade de instituir ou não os tributos que pertencem às suas competências (CARVALHO, 2007).

Um exemplo muito comum que mostra o caráter facultativo do exercício da competência tributária é o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), possuindo competência da União e que, até o presente momento, não fora instituído. Observe-se, dessa forma, que não existe problema nenhum quanto à falta de criação do tributo mencionado, levando em consideração o fato de que se faculta essa competência tributária (MINARDI, 2018).

3.2.2 Indelegabilidade

Indo adiante, tem-se que as competências tributárias são indelegáveis. Assim, cada Ente Político atua em sua respectiva competência, atribuída pela Constituição, não podendo, de forma alguma, delegá-la para outros entes. Pode existir o caso de não exercê-la, como citado anteriormente, mas não lhes é dado poder, no sentido de permitir, que outro ente o exerça, sob pena inclusive de alteração das próprias condições da outorga constitucional.

Essa característica é imprescindível, uma vez que é necessário proporcionar, além da autonomia administrativa e política, também a autonomia financeira. O fundamento do Princípio do Federalismo consiste na autonomia dos Entes Federativos, por isso, deve existir a repartição do Poder de Tributar entre eles (PAULSEN, 2012).

Quando a Carta Maior concede poder para os Entes Federados, ela determina precisamente quais serão os tributos de competência de cada um. E, exatamente em razão do Princípio do Federalismo, a Constituição define que determinada competência seja indelegável, ou seja, intransferível. Isso significa que o ente não poderá repassar a sua competência tributária, nem interferir na de outro.

Observe a previsão legal do artigo 7º do CTN:

Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos (BRASIL, 1966).

Dessa forma, se a Constituição conferiu poder para a União instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), somente ela poderá realizá-lo. Ressalte-se que a indelegabilidade engloba a competência tributária (instituição e majoração). Isso porque o exercício administrativo de arrecadar, fiscalizar tributos, abrange a Capacidade Tributária Ativa, podendo sim haver delegação (MACHADO, 2010).

Dito isso, a característica de indelegabilidade na competência tributária incide de forma fundamental para a rigidez constitucional, de modo que, se aos Entes Políticos pudessem delegar suas competências, ou renunciá-las, romper-se-ia o próprio alicerce do sistema de competências, a Constituição por sua vez, se tornaria flexível, comprometendo seriamente a ordem jurídica.

3.2.3. Irrenunciabilidade

Do mesmo modo que os Entes Políticos não podem delegar suas competências, também não podem delas abrir mão, quer no todo, quer em parte. Desse modo, as competências tributárias são irrenunciáveis. O Ente Federativo não poderá renunciar sua competência tributária em favor de outro Ente, podendo somente deixar de exercê-la, como já visto na facultatividade. É assim que Paulo de Barros Carvalho (2007), evidenciando a importância da irrenunciabilidade, afirma:

Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outras as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o desenho das atribuições competenciais passaria por diferentes e imprevisíveis configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte. Advém daí o entendimento perante o qual a indelegabilidade e a irrenunciabilidade seriam prerrogativas inafastáveis do exercício competencial (CARVALHO, 2007, p. 169).

Conclui-se, dessa forma, que a individualização da competência tributária estabelecida pelo constituinte, possui uma razão de ser. Ora, no caso do afastamento da irrenunciabilidade, haveria sério prejuízo a rigidez e ao equilíbrio constitucional pretendido pelo legislador, além disso, estar-se-ia comprometendo também a validade dos demais atributos intrínsecos à competência tributária, e, desse modo, lesando todas as espécies de competências legislativas.

Por isso, a característica da irrenunciabilidade tem grande importância dentro da competência tributária. Tomando como exemplo mais uma vez o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), tem-se o fato de a União não tê-lo instituído ainda, mas nem por isso é dado aos demais Estados o direito de criar o imposto mencionado, tudo isso devido à presença da irrenunciabilidade da competência tributária, com todo o seu rigor na definição das atribuições tributárias (CARVALHO, 2007).

3.2.4. Inalterabilidade

Por sua vez, a doutrina confere às competências tributárias a particularidade da inalterabilidade. Somente a Constituição Federal tem o poder para modificar a competência tributária, por isso, essa prerrogativa não pode ser alterada por lei infraconstitucional.

Assim, quando na Carta Maior, no artigo 156, I, dispõe que o IPTU incidirá sobre a propriedade predial e territorial urbana, uma lei comum não pode modificar tal competência de modo a definir que o IPTU tenha fato gerador diferente do que está previsto da Constituição. Nesse caso, entretanto, observa-se que o artigo 32 do CTN dispõe que o fato gerador do IPTU é a propriedade, posse e domínio útil de imóvel urbano. Essa divergência acontece, por razão do Código Tributário Nacional ter sido editado em 1966 e a Constituição em 1988. Dessa maneira, esse artigo do CTN foi recepcionado parcialmente pelo ordenamento jurídico, ao considerar que será contribuinte do IPTU o possuidor ou aquele que detenha o domínio útil da propriedade predial e territorial urbana, caso haja o *animus domini* (MACHADO, 2010).

Assim, o simples detentor da posse, como o locatário sem *animus domini*, não é considerado um contribuinte do IPTU, devido à lei não ter o poder para alterar a competência tributária. E, salienta-se, que a Constituição Federal define que somente o proprietário se encaixa como contribuinte do imposto mencionado. Como dito anteriormente, a competência tributária não pode ser mudada através de mera lei,

entretanto, a Emenda Constitucional tem poder para alterá-la. Cita-se como exemplo, a EC n. 39/2002 que adicionou na Constituição o artigo 149-A, instituindo, dessa forma, a atual Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP) (MINARDI, 2018).

Nesse sentido, em conformidade com a hermenêutica constitucional, aos Entes Políticos é completamente aceitável realizar alterações em dimensões das competências tributárias que lhes foram outorgadas, inclusive, também não utilizá-las totalmente, ou até não utilizá-las. Porém, como já mencionado, os Entes Federativos não tem poder para modificar seus termos e condições, tendo em vista se tratar de matéria exclusivamente constitucional.

3.2.5. Incaducabilidade

Por fim, as competências tributárias não caducam com o passar do tempo, mesmo que não exercitadas, sendo, então, incaducáveis. A característica da incaducabilidade permite compreender que o Ente Federativo tem direito de desempenhar sua competência tributária a qualquer momento. Por isso, não existe decadência no exercício das competências tributárias. Mesmo que um Ente Político não exerça uma alguma competência tributária por tempo indefinido, nunca a perderá, podendo, a qualquer instante, vir a implementá-la, por meio de processo legislativo adequado (MINARDI, 2018).

Paulo Carvalho (2007) reitera que a Constituição existe para perdurar no tempo: “se o não-uso das faixas de competência tributárias acarretasse na sua extinção, a Constituição como um todo estaria comprometida, ficando à mercê de contingências e interesses das Pessoas Políticas”.

Coadunando também com essa lógica, afirma Roque Carrazza (2003): “O eventual não exercício da competência tributária, por parte da pessoa política que a detém, não a transfere para outra pessoa política; tampouco a autoriza a dela se apossar. Afinal, a competência tributária é improrrogável”.

Por esse motivo, por exemplo, o fato de a União não ter criado o IGF em 1988, na época da promulgação da Constituição Federal, não lhe obsta de ainda reter o direito de instituí-lo, quando por ventura decidir, apesar de passados mais de 30 anos.

3.3 Classificações da Competência Tributária

A classificação da competência tributária tem relevância jurídica para detectar normas inconstitucionais em que não haja o respeito da competência tributária, além para solucionar casos aparentes de normas conflitantes.

Parte da doutrina, como Paulo de Barros Carvalho (2007), Roque Carrazza (2003), Leandro Paulsen (2012), classificam a competência tributária em: privativa, residual e comum, adotando como critérios, dispositivos dentro da Constituição Federal, mais precisamente o Capítulo do Sistema Tributário Nacional.

Já no entendimento de Josiane Minardi (2018), que também adota o critério da Constituição Federal e algumas particularidades didaticamente importantes, a competência tributária possui mais atributos, sendo classificada em cinco categorias: privativa; comum; cumulativa; residual e extraordinária.

No que diz respeito à competência tributária privativa, a Constituição concede com exclusividade a um ente federado a instituição de um tributo determinado, como os impostos. Isso significa que a Constituição apresenta um rol de competências tributárias privativas daquele ente específico. Em suma, é quando existe uma determinação completa e específica do texto constitucional indicando a competência daquele ente político a respeito de determinada matéria (CARVALHO, 2007).

Os artigos 153 e 154 da Constituição arrolam os impostos federais em que a União tenha competência privativa para legislar; já o artigo 155 da CF trata dos casos específicos de impostos estaduais de competência do Distrito Federal e os Estados; e ainda há os artigos 156 e 147 parte final, ambos da CF, que enumeram os impostos municipais de competência dos município e do Distrito Federal. Todos os casos determinados integralmente no texto constitucional indicando o ente político e a matéria (CARRAZZA, 2003).

Além dos impostos, existem algumas outras situações que envolvem, os Empréstimos Compulsórios, dispostos no artigo 148 da CF e as Contribuições Especiais, no artigo 149 caput, da CF. Há anos eram objeto de discussão intensa a respeito da natureza tributária ou não do empréstimo compulsório, porém, atualmente essa questão já está superada, por decisão do STF (CARRAZZA, 2003).

Por exemplo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem competência privativa no que se trata das Contribuições Sociais para custeio do Sistema de Previdência de seus próprios servidores (art. 149, § 1º, da CF). Sendo a contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP) de

competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal (MINARDI, 2018).

Enquanto a privativa significa literalmente uma competência para um ente político específico, a competência comum trata-se daquela em que todos os entes federados podem instituir o tributo. De modo que União, Estados, Distrito Federal e Municípios, poderão ser sujeitos ativos das Taxas ou Contribuições de Melhoria desde que realizem os fatos geradores de tais gravames contraprestacionais (CARRAZZA, 2003).

Isso também se dá no momento em que a Constituição Federal não indica especificamente qual é a entidade tributante, caso não haja essa indicação específica, qualquer um dos entes federativos poderá ter a competência tributária em relação às Taxas e Contribuições de Melhoria, com o único requisito existente de que aquele que exige o pagamento da Taxa ou da Contribuição, obrigatoriamente irá prestar o serviço e exercer a contraprestação (ÁVILA, 2006).

A competência cumulativa está disposta no artigo 147 da CF, a qual atribui:

- a) à União a instituição nos Territórios Federais de impostos federais e estaduais, também os municipais, se não forem divididos em Municípios;
- b) ao Distrito Federal os impostos municipais, além dos estaduais (BRASIL, 1988, p. 94).

Existem alguns pontos importantes para compreender o que determina o artigo 147 da CF, primeiramente, o entendimento da doutrina e do STF, é que a palavra “impostos” deve ser lida como “tributos”, nesses casos. Assim, é concedida a União o poder legiferante para a criação de tributos federais, estaduais e municipais nos Territórios Federais, se estes não forem divididos em municípios (PAULSEN, 2012). Como por exemplo, o arquipélago Fernando de Noronha, que é tido como o território nacional, mas não é dividido em municípios.

O artigo 147 também trata da competência cumulativa no caso do Distrito Federal, o artigo 32 da Constituição Federal dispõe que este não pode ser repartido em municípios. Tornando-se assim, um território nacional específico, partindo dessa premissa, ele possuirá o poder legiferante para instituição de impostos estaduais e municipais cumulativamente em sua base territorial (MINARDI, 2018).

Ressalta-se que a União deverá instituir os tributos federais e estaduais, nos Territórios, em qualquer situação. Já no caso dos tributos municipais, só serão de competência da União, desde que o referido Território não esteja dividido em Municípios.

Já a competência residual encontra base nos artigos 154, I, e 195, § 4º, da CF,

dispõe que somente à União poderá estabelecer, através de Lei Complementar, a cobrança de novos tributos, desde que não sejam cumulativos e não possuam fato gerador ou base de cálculo própria dos tributos já identificados na Constituição. Observa-se que o artigo 195, § 4º da CF estabelece que “A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154”, conclui-se que o termo “lei”, do dispositivo mencionado condiciona a observância do artigo 154, I, da CF. Por isso, as Contribuições criadas através de competência residual também deverão usar como instrumento a Lei Complementar. Em suma, o artigo 154, I, da CF refere-se à competência residual para os Impostos e o artigo 195, 4º, da CF trata acerca da competência residual das Contribuições Sociais (MINARDI, 2018).

Por fim, a competência extraordinária encontra-se no artigo 154, II, da CF, que confere à União, através de Lei Ordinária ou Medida Provisória a instituição de Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), dentro ou não de sua competência, na iminência ou no caso de guerra. Nesse sentido, a Constituição Federal concede de forma expressa a União, poder para criação do Imposto Extraordinário de Guerra proporcionando extensa liberdade na escolha do fato gerador (MINARDI, 2018).

3.4 Exercício da Competência Tributária

Como mencionado anteriormente, a competência tributária consiste na capacidade dada pela Constituição Federal aos Entes Políticos para que criem e majorarem tributos. Os Entes Federados irão instituir e majorar esses tributos somente pelo processo de lei ordinária, por Medida Provisória ou, então ainda, por meio de lei complementar. A lei ordinária é o instrumento normativo por excelência utilizado na imposição tributária. Desse modo, no caso de votação parlamentar, a Lei Ordinária precisa do voto favorável de mais da metade do número de parlamentares presentes no dia da votação, isso significa um quórum de maioria simples (ÁVILA, 2006).

Contudo, há quatro tributos que somente podem ser instituídos ou majorados por meio de Lei Complementar, que são: Contribuição Social Residual (art. 195, § 4º, da CF); Empréstimo Compulsório (art. 148 da CF); IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas – art. 153, VII, da CF); e Imposto Residual (art. 154, I, da CF). O quórum de aprovação de Lei Complementar possui processo distinto da Lei Ordinária. Para que a Lei Complementar seja aprovada é preciso que mais da metade do número total de parlamentares das duas Casas do Congresso Nacional votem favoravelmente, ou

seja, por maioria absoluta (CARRAZZA, 2003).

Assim, mesmo se existirem 80 parlamentares em exercício, mas no dia da votação aparecem na sessão somente 50, para conseguir aprovação de uma matéria através de Lei Complementar, serão precisos 41 votos favoráveis. Ressalte-se que nesse contexto se trata de mais da metade do total de parlamentares existentes. Já se a matéria puder ser instituída através de Lei Ordinária, será necessário que mais da metade dos parlamentares presentes dê voto favorável. Por exemplo, existindo 80 parlamentares no total, mas estando presentes somente 40, será preciso 21 votos favoráveis, ou seja, maioria simples (MINARDI, 2018).

Importante frisar que o Poder Constituinte foi quem instituiu quando será adotada a Lei Ordinária ou a Lei Complementar. Nesse sentido, quando a Constituição cita a necessidade de Lei Complementar, quer dizer que aquela matéria só poderá ser aprovada através desse instrumento legislativo.

Ressalta-se que, em regra, a criação e majoração de tributos dão-se por meio de lei ordinária, e, ainda, de acordo com o artigo 62, § 2º, da CF, através de Medida Provisória, por ser considerada instrumento normativo com força de lei. Mesmo que o artigo 62, § 2º, da CF determine que a Medida Provisória possa criar e majorar impostos, elas também podem instituir ou majorar outras espécies tributárias, em entendimento do STF, desde que essas não precisem de Lei Complementar para sua instituição (ÁVILA, 2006).

Nesse sentido, cita-se a ementa do Acórdão AI-AGR 236.976/MG da relatoria do Ministro Néri da Silveira:

Ementa: Recurso extraordinário. 2. Medida provisória. Força de lei. 3. A Medida Provisória, tendo força de lei, é instrumento idôneo para instituir e modificar tributos e contribuições sociais. Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento (STF- AI: 236976 MG, Min. NÉRI DA SILVEIRA, Data de Julgamento 17 de agosto de 1999, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 24-09-1999 PP-00032, EMENT VOL-01964-05 PP-01106).

Entretanto, a Medida Provisória para criar ou majorar impostos deverá preencher duas condições: primeiramente, deve dispor na Constituição que sua instituição ocorre pelo processo de Lei Ordinária, visto que o artigo 62, § 1º, III, da CF, veda a Medida Provisória versar acerca de matérias reservadas à Lei Complementar; e outra a condição, como prevista no artigo 62, § 2º da CF, tratando-se de impostos, com exceção do Imposto sobre a Exportação (IE), Imposto sobre a Importação (II),

Imposto Extraordinário de Guerra (IEG) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), será preciso que a Medida Provisória que os institua seja convertida em lei até o fim do exercício financeiro, para que assim, possa ter efeitos no exercício subsequente (MACHADO, 2010).

Por exemplo, se uma Medida Provisória aumentar a alíquota do Imposto sobre Renda no exercício financeiro de 2014, a nova alíquota referente a esse imposto só poderá ser exigida no exercício de 2015, caso a Medida Provisória seja transformada em lei ainda no exercício de 2014. É o que está disposto no do artigo 62, § 2º da CF:

Art. 62. (...) § 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (BRASIL, 1988, p.53).

Já em outro caso, se a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados, que seria uma das exceções de impostos citados anteriormente no parágrafo 2º do artigo 61 da CF, fosse majorada. No exercício de 2013, mesmo que a Medida Provisória não tenha transformado-se em lei até o último dia do mesmo exercício financeiro, a alíquota que sofreu aumento poderia ser cobrada de modo imediato, já que não precisam seguir aos Princípios da Anterioridade do Exercício e da Noventena. Importante destacar que, para os demais impostos existe a obrigação da conversão em lei até o último dia do exercício financeiro em que a Medida Provisória foi editada (MINARDI, 2018).

4. A BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS PIS E COFINS: Análise Jurídica e de efeitos financeiros a respeito da inclusão dos valores de ICMS na base de cálculo de referidas contribuições especiais

Como introito da celeuma central presentemente inquirida, que enceta tantas conferências jurisprudenciais, é indispensável que o conceito do ICMS seja pormenorizado. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) vem a ser o tributo de maior recolhimento no Brasil (ALEXANDRE, 2010), representando 80% da arrecadação dos estados-membros, o que manifesta o extremo impacto desse tributo para a economia estatal (SABBAG, 2019).

Este imposto incide sobre o consumo, no entanto a mera circulação de mercadores não origina a exigibilidade de seu pagamento, sendo necessário o repasse da mercadoria de um ponto da cadeia econômica para ensejar a tributação, não originando a obrigação tributária a simples circulação da mercadoria (CARAZZA, 2011).

O ICMS é instituído pelos Estados e Distrito Federal, em acordo com o prescrito pelo art. 155, II, da Constituição Federal, literalmente:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:
(...)
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Também é legitimado pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como “Lei Kandir”, rezando em seu art. 1º:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O ICMS veio para substituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), tendo a Constituição de 1988 o adotado, com sua incidência sobre os serviços de transporte, interestadual e intermunicipal e de comunicação, além da anterior incidência apenas sobre a circulação de mercadorias (ALEXANDRE, 2010).

O ICM foi implementado no Brasil com a égide da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que a seu turno substituiu o Impostos de Vendas e Consignações (IVC) (SANDRONI, 2000).

Apesar de o ICMS unificar vários impostos, estes são interligados por um núcleo comum, possibilitando o seu estudo uniformemente, a saber:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes impostos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS (...) Mas, embora estes impostos não se confundam, possuem um “núcleo central comum”, que permite sejam estudados conjuntamente. Todos, por exemplo, deverão obedecer ao “regime da não cumulatividade” (CARAZZA, 2011, p.37-38).

O art. 155, II, § 2º, I, submete o ICMS ao regime da não cumulatividade, determinando que “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

A não cumulatividade tratada no mencionado trecho constitucional, coloca o termo “montante” não necessariamente como imposto devido ao fisco, mas o incidente em eventual operação que deflagre o fato gerador. Isto posto, a não cumulatividade é traduzida de certa forma como um subprincípio tributário, pois não é possível considerá-lo um princípio, sendo considerado ainda por alguns como uma estratégia simples para livrar a tributação de efeito cascata devastador (HARADA, 2015).

Especificamente avaliando a sua tributação sobre o consumo, é congruente salientar que o ICMS reflete-se na modalidade indireta da tributação, que é marcante pela sua peculiaridade de reverberar e estar presente em toda a cadeia de consumo, atribuindo o ônus da transferência ao consumidor final, aplicando um adicional no valor pago pelo bem ou serviço, ocorrendo uma dissociação entre o assim chamado contribuinte de direito arrevesado responsável pela lei pelo fato gerador e que fica incumbido pela lei de constar no polo passivo da obrigação tributária, e o contribuinte à quem efetivamente acomete o encargo, que ganhou a alcunha de contribuinte de fato (GASSEN, D'ARAÚJO e PAULINO, 2013).

O ICMS é passível de classificação como um típico tributo que incide sobre o consumo, junto com o PIS/PASEP e a COFINS, que no que lhes diz respeito, também se inserem na categoria de tributos relacionados ao consumo, devido a influenciarem da mesma forma o valor atribuído ao consumidor final (GASSEN, D'ARAÚJO e PAULINO, 2013).

Graças a algumas especificidades inerentes ao ICMS, este costuma ser incorporada a base de cálculo das contribuições PIS/PASEP e COFINS, o que suscita movimentadas controvérsias entre a jurisprudência brasileira.

4.1 Conhecendo as contribuições especiais PIS e COFINS

O Programa de Integração Social e a Contribuição para o financiamento da Seguridade Social, a partir de agora tratados apenas como PIS e a COFINS, classificam-se entre as Contribuições Especiais, por meio da mais aceita e consagrada tanto pela maioria da Doutrina como pelo próprio Supremo Tribunal Federal (especificamente no RE 138.284 e RE 146.733), que endossam a Teoria Quinquipartite ou Pentapartida, que secciona os tributos em cinco espécies: Impostos, Taxas, Contribuições de melhoria, Empréstimos Compulsórios e Contribuições Especiais.

As contribuições sociais são perfeitamente adequadas à ideologia de um Estado Social e com caráter democrático, porque se propõem a garantir a atuação do Estado para abranger o mínimo existencial que cada indivíduo tem direito, universalizando uma cidadania marcada pela dignidade ininterrupta, desde o nascimento até a morte, até mesmo em momentos de vulnerabilidade ou total inaptidão para contribuir com essa mesma sociedade que o acolhe (BARROS, 2017).

O PIS e a COFINS são caracterizadas pelo seu cálculo mensal e a destinação dos recursos apurados são empregues na demanda por melhores condições para o trabalhador, desenvolvimento socioeconômico e no subsídio da seguridade social, que se fragmenta na saúde, a previdência e assistência social (ZANOTELLI, 2005).

Em meio às contribuições que se destinam à seguridade social, as ora abordadas são aludidas como as mais densas, amplas e nebulosas figuras tributárias do Sistema Tributário nacional, permeando com sua configuração infraconstitucional os mais variados diplomas legais, outrossim sendo objeto de debates intensos e de variadas observações doutrinárias, jurisprudenciais como também do exame da administração pública (FARIAS, 2013).

A confusão ao entender o propósito a que se destinam não é, porém, característica exclusiva dessas contribuições especiais. Todo o microcosmos tributário, aí incluídos a Doutrina, o Judiciário e o Legislativo competentes nessa matéria, é uníssono em asseverar como o sistema tributário nacional tornou-se

intrincado. Neste sentido:

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) fez um estudo sobre o nosso sistema tributário e concluiu que, para o contribuinte compreender razoavelmente a realidade tributária brasileira, seria necessário analisar três mil normas fiscais, estudar os 61 tributos cobrados no Brasil. E, ainda, verificar 93 obrigações acessórias que pressionam todas as empresas brasileiras, bem como os profissionais atuantes na área tributária. Compreenderiam, também, segundo o estudo, por que o crime por evasão fiscal não significa desrespeito com a fiscalização, mas, muitas vezes, simples e compreensível desinformação. Sem falar na tributação em cascata, ou seja, a incidência reiterada de um mesmo tributo nas várias etapas da produção ou circulação, ou seja, a CPMF incide sobre o montante do ICMS, do IPI, do PIS e COFINS, do INSS, do Imposto de Renda, da Contribuição Social, e assim por diante. Exemplo similar ocorre com a tributação do PIS e da COFINS que incidem sobre o valor do ICMS, do INSS, do IRPJ e da Contribuição Social. Logo, não seria razoável aplicar aos contribuintes severas punições e críticas, se deixassem de recolher algum tributo no prazo determinado quando somos sabedores da complexidade que se tornou o nosso sistema tributário nacional. (LIMA, REZENDE, 2019, p. 5, grifo nosso)

Destarte, é primordial que se desnovele a construção cronológica desses dois elementos, para se estabelecer um parâmetro de comparação e consequentemente a sua concepção e aspectos práticos.

Por meio da Lei nº 7, de 07 de setembro de 1970, arquitetado pelo Programa de Integração Social (PIS), inserido no contexto da Constituição Federal de 1967 (art. 21, I, § 2º) que foi inaugurada a existência das contribuições no ordenamento legislativo brasileiro.

O objetivo primário dessa Lei foi disponibilizar também ao empregado parte dos benefícios econômicos e crescimento das empresas, constituindo um fundo de participação, que seria alimentado por meio da dedução de parte do imposto de renda exigido às pessoas jurídicas como também de recursos particulares das empresas, coletados sobre o seu lucro (SILVEIRA, 2013).

Na mesma Constituição de 1967, uma figura irmã do PIS foi instituída, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP. Enquanto o PIS buscava a promoção e integração dos empregados nas vantagens econômicas das empresas através de um fundo de participação derivado dos depósitos das pessoas jurídicas junto à Caixa Econômica Federal, o PASEP se esforçava em viabilizar a formação de um fundo de apoio ao servidor público, com contribuição das entidades de direito público em contas individuais de cada servidor, sob a gerência do Banco do Brasil (CARNEIRO, 2010).

Advirta-se que a Lei Complementar nº 26, de 11 de novembro de 1975, uniu

os fundos integralizados pelos recursos destinados ao PIS e do PASEP e, desta forma, se cunhou o termo composto PIS/PASEP, sagrado pelo art. 1º da citada lei:

A partir do exercício financeiro a iniciar-se em 1º de julho de 1976, serão unificados, sob a denominação de PIS-PASEP, os fundos constituídos com os recursos do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), instituídos pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e de 3 de dezembro de 1970, respectivamente.

O Decreto-lei 1.940, de maio de 1982, instituiu o Fundo de Investimento Social FINSOCIAL, predecessora não apenas do COFINS mas também da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), nos termos do seu art. 1º: “É instituída contribuição social de 0,5%, que incidirá sobre a receita bruta das empresas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.” Tempos depois, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o artigo 195 definiu que faturamento e lucro seriam bases de cálculo de contribuições sociais distintas (SCHÖNTAG, 2012).

Logo em seguida, mais especificamente, em dezembro de 1991, por intermédio da Lei Complementar 70, o COFINS foi oficialmente criado. A escolha desnecessária por eleger como forma do instrumento normativo a Lei Complementar demonstra a insegurança jurídica que envolvia o legislador da época (SCHÖNTAG, 2012).

Na Constituição atual o PIS encontra-se previsto no art. 239, como se observa:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar no 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar no 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro- desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

A COFINS, por sua vez, está prevista no Art. 195, inciso I, alínea b:

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.

Mesmo que sejam duas contribuições criadas em ocasiões distintas dos anais políticos e econômico brasileiro, as duas refletem-se sobre o faturamento e praticamente se tornaram basicamente unificadas pelas Leis nº 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04 (FABRETTI, 2008). No entanto, possuem algumas diferenças particulares

que devem ser especificadas.

O fato gerador do PIS é o faturamento mensal, ou seja, a totalidade dos rendimentos brutos da pessoa jurídica, a despeito de sua denominação ou agrupamento contábil assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (FABRETTI, 2008). No caso das empresas com fins lucrativos são os lucros extraídos, e quando a empresa não tem como finalidade o lucro, é a folha salarial (ZANOTELLI, 2005).

O seu contribuinte são as pessoas jurídicas de direito privado e as que por equiparação se assemelham por meio da legislação do Imposto de Renda, não ficando de fora as empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, conforme o disposto na Lei n. 9.715/98, porém excetuadas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional (PINTO, 2009).

A sua base de cálculo de modo geral resulta do faturamento mensal das empresas, que é resultante da soma dos lucros, ressalvadas as exclusões legalmente expressas, a seguir:

I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o [...] ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; II – as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, e o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo (revogado pelo art. 53 da MP nº 2,037); IV – receita decorrente de bens do ativo permanente. (HIGUCHI, HIGUCHI e HIGUCHI, 2010, p. 925)

Em relação à alíquota do PIS, esta é condicionada ao tipo de cálculo que a empresa realiza, seja em regime de tributação, do tipo de receita, ou do tipo de produtos comercializados ou industrializados ou dos serviços prestados. Geralmente, no entanto, a contribuição para o PIS é calculada pela incidência das seguintes alíquotas: 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) sobre o faturamento e 1% (um por cento) sobre a folha de pagamento (ANTUNES, 2010).

Tornando a COFINS, tem-se que esta possui o mesmo fato gerador, qual seja, o faturamento mensal das pessoas jurídicas. Quando se trata do contribuinte, no entanto, há uma ligeira diferença: enquanto continuam sendo cobradas as pessoas

jurídicas em geral e entidades a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, nem toda pessoa jurídica é obrigada a pagar a COFINS por que existe uma imunidade constitucional prevista no art. 95, § 7º, da CF, aplicável às entidades beneficentes de assistência social, como também a isenções subjetivas e objetivas concedidas em leis (HIGUCHI, HIGUCHI e HIGUCHI, 2010).

No tocante à base de cálculo, da COFINS, esta equivale à do PIS, em se tratando de entidades que utilizam o faturamento como base de cálculo, suprimido a circunstancial hipótese da COFINS sobre a folha de pagamento. O conceito de faturamento para o contexto da COFINS, no entanto, é exatamente igual ao do PIS, inclusive com as mesmas exceções já mencionadas. Por fim, a alíquota da COFINS, congênere ao do PIS, também depende de diversos fatores, contudo, em geral se extrema em até 3% (três por cento) sobre o faturamento. (ANTUNES, 2010).

4.2 O entendimento do Supremo Tribunal Federal com relação ao tema proposto

Controversamente aos entendimentos até então sumarizados, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em apreciação ao Recurso Extraordinário 574.706/PR no ano de 2017, acolheu a tese defendida por um contribuinte inconformado com a cobrança do ICMS incluído na base de cálculo do PIS e COFINS, conforme aresto abaixo ementado:

EMENTA: 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.

Posteriormente à conclusão do julgamento do RE 574.706-9, este parecer foi

acentuado pelo Plenário do STF, por maioria, fixando a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.” (Tema 69 da Repercussão Geral – Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS – RE 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia).

Porém o STF já tendenciava a esta corrente muito antes, em conjunção com boa parte da doutrina, que resvalavam a questão na diferenciação vital do verdadeiro significado do conceito de faturamento, que experimentou várias transfigurações ao longo das Leis destas contribuições especiais, e por Emendas Constitucionais.

Por intermédio da Lei Complementar nº 7, de 1970, a Lei Complementar nº 8, de 1970, e a Lei Complementar nº 70, de 1991, ou seja, as Leis originais do PIS/PASEP e COFINS, essas contribuições tinham por base de cálculo o faturamento das empresas, compreendido como o rendimento produto da comercialização de bens e serviços. Entretanto, com a promulgação das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro 2003, sequentes à edição da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, transmutou-se a base de cálculo, considerando faturamento todos os recursos amealhados pela pessoa jurídica, na condição de empresas sujeitas ao regime não-cumulativo (COELHO, 2012).

A doutrina e os tribunais nacionais escrutinam com frequência a diferença entre faturamento e receita. A elucidação dessas figuras tem relevante monta para o estudo do conteúdo, partindo-se da premissa que a jurídica desses termos é de especial relevo para o estudo ora apresentado, uma vez que a querela a respeito da incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS sucede do questionamento de incluir, ou não, o ICMS no faturamento em si ou no somatório de recursos da pessoa jurídica (AGUIAR, 2015).

Boa parte dos juristas apoiam a aceção do faturamento como receita universal da pessoa jurídica, irrelevante as suas destinações. O faturamento é aquele adstrito à concentração de riqueza pelas pessoas jurídicas, estando ligado ao aferimento de riqueza própria pelas empresas, deliberadamente só sendo possível associar este termo quando a compensação econômica da pessoa jurídica advir de suas atividades-fim essenciais, excetuando quaisquer quantias que não sirvam ao aglutinamento de patrimônio. (CARAZZA, 2011).

O Supremo Tribunal Federal comunga justamente desta última posição, resumizando que apenas os valores logrados com as receitas obtidas no exato

cumprimento do objeto social das pessoas jurídicas consistem no faturamento, correlato ao que se averigua no voto do Ministro Moreira Alves proferido no julgamento da ADC nº 1/DF, no dia 1º de dezembro de 1993:

Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza” nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro ILMAR GALVÃO, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços “coincide com o de faturamento, que para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei 187/36).

Por oportuno, destaca-se que nem bem o referido julgado foi envernizado, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, tentou novamente dilatar o conceito constitucional de faturamento, em seu art. 3º, §1º, conforme transcrito abaixo:

3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Contudo, essa investida para expansão do conceito de faturamento sobejou infrutuosa, devido à declaração de inconstitucionalidade da mencionada lei, congruente o acórdão infra:

Contribuição Social – PIS – Receita Bruta – Noção – Inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Sobressaído, portanto, que anteriormente à Emenda Constitucional nº 20, de 1998, às contribuições PIS e COFINS era facultado ter como base de cálculo unicamente o faturamento, neste contexto significando receita bruta. A emenda acima aludida alterou inclusive o art. 195 da Constituição, já anteriormente citado, transformando seu texto no atual (AGUIAR, 2015).

Com a nova redação do art. 195, I, da Constituição, o acrescido vocábulo receita foi compreendido, pelo STF, como categoria do qual faturamento é apenas uma espécie.

A Suprema Corte (...) deixou claro que faturamento é espécie de receita, podendo ser conceituado como o produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços – ideia que se ajusta, à perfeição, ao disposto no precitado art. 187, I, da Lei 6.404/1976 (Lei das S/A) (CARAZZA, 2011).

A título de elucidação mais completa, se impõe sublinhar um fragmento do voto do Ministro Eros Grau na apreciação do RE nº 390.840/MG, que desvenda como a implantação do termo receita no art. 195, I, da Constituição adveio a ser interpretado:

Ora, se receita bruta (= receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços) coincide, qual afirmou esta Corte, com a noção de faturamento, a inserção do termo de outro conceito – “receita” – no texto constitucional há de se estar referindo a outro conceito, que não coincide com a noção de faturamento. Para exemplificar, sem qualquer comprometimento com a conclusão: receita como totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante para a determinação dessa totalidade o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas. Temos aí receita bruta, termo de um conceito, e receita bruta, termo de outro conceito. No primeiro caso, receita bruta que é enquadrada na noção de faturamento, receita bruta das vendas e serviços do agente econômico; isto é, proveniente das operações do seu objeto social. No segundo, receita bruta que envolve, além da receita bruta das vendas e serviços do agente econômico – isto é, das operações do seu objeto social – aquela decorrente de operações estranhas a esse objeto.

Com essas orientações ponderadas, retornando ao RE 574.706-9 de 2017, que, não obstante seja ainda desobedecido por motivações econômicas, diluiu a polêmica definitivamente, pertinente é a menção a notícia do próprio Portal do Supremo, no mesmo dia da sua apreciação, 15 de março de 2017. Segue em epígrafe:

Prevaleceu o voto da relatora, ministra Carmen Lúcia, no sentido de que a **arrecadação do ICMS não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas nas Constituição, pois não representa faturamento ou receita, representando apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual**. A tese de repercussão geral fixada foi a de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins”. O posicionamento do STF deverá ser seguido em mais de 10 mil processos sobrestados em outras instâncias. (grifo nosso)

Para melhor compreensão, a transcrição do sustentado pelo Ministro Celso de Mello, à ocasião:

Último a votar, o ministro Celso de Mello, decano do STF, acompanhou o entendimento da relatora de que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins é inconstitucional. Segundo ele, o texto constitucional define claramente que o financiamento da seguridade social se dará, entre outras fontes, por meio de contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento das empresas. O ministro ressaltou que só pode ser considerado como receita o ingresso de dinheiro que passe a integrar definitivamente o patrimônio da empresa, o que não ocorre com o ICMS, que é integralmente repassado aos estados ou ao Distrito Federal.

Em vista disso, é indiscutível o posicionamento contrário do STF à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, censurando absolutamente este encargo imposto às pessoas jurídicas. Suscita-se então o questionamento da razão de haver desobediência a este ostensivo comando do Supremo, que mesmo tendo sido pacificado ainda é contestado e discutido. A principal motivação são os privilégios econômicos vultosos, segundo se verá mais adiante.

4.3 Os efeitos financeiros gerados com a inclusão dos valores relativos ao ICMS na base de cálculo das Contribuições especiais PIS e COFINS

A Fazenda Pública só tem vantagens a ganhar na inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, pela faturação abundante proveniente deste tributo. Para uma melhor apreensão, no ano de 2014 foram computados 267 bilhões de reais coletados de tributos, e destes, 9,57% equivaleram exclusivamente à fração do ICMS incidente na base de cálculo dessas contribuições (AGUIAR, 2015).

Na tentativa de mensurar a reverberação econômica que tais aportes têm na acumulação tributária pátria, algo reconhecido pela própria Receita Federal ao emitir a informação que a COFINS é 4º tributo brasileiro de maior arrecadação, e o PIS/PASEP se encontrando na 7ª colocação. Apenas no ano de 2012, a soma do coletado de ambos, somou 221 bilhões de reais, o que correspondeu a 14,1% da receita tributária naquele ano, representando 5% do PIB (PÊGAS, 2014).

Os argumentos para a Receita Federal de o Brasil exigir, na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, o ICMS, são referentes à ausência de norma legal expressa que vedasse sua absorção e aplicação do ICMS sobre sua base, fenômeno conhecido como “cálculo por dentro”, de maneira que está incluído no preço (CÔELHO, 2012).

Este posicionamento da Receita Federal foi compendiado no Parecer Normativo CST nº 7744, do ano de 1986, agora reduzido nos trechos pertinentes seguintes:

O ICM referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento. **Sendo um imposto incidente sobre vendas, deve compor a receita bruta para efeito de base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL.** Entretanto, o ICM referente à substituição tributária não integra a base de cálculo do contribuinte substituto no tocante às suas Contribuições para o PIS/PASEP e FINSOCIAL, por constituir uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído. (...)

2. A base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração

Social – PIS, referente à parcela recolhida com recursos próprios da empresa, de conformidade com o disposto no Regulamento anexo à Portaria MF nº 142, de 15 de julho de 1982 (Título 5, Capítulo 1, itens 1 e 2), **é a receita bruta, assim definida no artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**, compreendendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados, nela não se computando o Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se tratar de contribuintes desse imposto. (...)

4. O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICM, sendo um imposto incidente sobre vendas (Instrução Normativa nº 51, de 03 de novembro de 1978) e cujo valor integra o preço da operação (Ato Complementar nº 27, de 08 de dezembro de 1966), **deve compor a receita bruta de vendas e, conseqüentemente, a base de cálculo do PIS – Faturamento e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP**, quando os contribuintes realizarem venda de mercadorias sobre as quais ocorra a incidência do ICM, eis que inexistente na legislação de regência dos referidos Programas, qualquer dispositivo que autorize a sua exclusão. (...)

5.1-A legislação enuncia taxativamente que a base de cálculo da Contribuição para o FINSOCIAL é a receita bruta de vendas, nela incluídas todas as parcelas que compõem o preço, salvo aquelas cujas exclusões sejam expressamente autorizadas. O artigo 32 do RECOFIS trata das exclusões da base de cálculo, dentre as quais não se encontra o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias. (...)

5.3-Portanto, por disposição expressa de lei, o montante do ICM integra o valor ou o preço da operação. Considerando que a base de cálculo da Contribuição para o FINSOCIAL é a receita bruta (faturamento deduzido do IPI e IUM), excluídas desse valor somente as parcelas expressamente enunciadas na legislação, não constando entre elas o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, **é evidente que também sobre a parcela concernente ao ICM, que compõe o valor total referente às operações próprias da empresa, há de incidir a Contribuição para o FINSOCIAL. (grifos nossos).**

Malgrado desvantajoso, a Receita Federal, após o julgamento do RE nº 574.706/PR já aduzido, publicou a Solução de Consulta Interna (COSIT) que tentou alinhar com mais exatidão suas disposições ao determinado pelo STF. Essa Consulta Interna deliberou acerca dos parâmetros e especificações a serem ponderadas para excluir o ICMS na base de cálculo e tanto no regime cumulativo como do não cumulativo. Dentre outras determinações, a COSIT preleciona:

a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;

b) considerando que na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal da contribuição;

c) a referida segregação do ICMS mensal a recolher, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de cálculo da contribuição, será determinada com base na relação percentual existente

entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês (grifos nossos).

Forçada a reconhecer a vinculação da decisão do STF, a Receita Federal editou tais normas, como lhe é cabido, já que faz parte de sua função primordial justamente esmiuçar com destreza os aspectos práticos oriundos de deliberações judiciais que lhe sejam relativas. Porém, sobejou revelada os desafios ao longo dos anos para se chegar a essa suposta trégua, que, indubitavelmente ainda repousa sobre a frágil cúpula da segurança jurídica no Brasil, seguramente ameaçada por tantos outros fatores.

Como já demonstrado, o fisco federal sofrerá uma perda importante com a exclusão dos valores de ICMS da base de cálculo das contribuições especiais PIS e COFINS. Em contrapartida é possível verificar que o contribuinte terá um ganho importante sobre seu faturamento, conforme se verifica na tabela a seguir, com a demonstração de cálculos onde se compara a tributação das contribuições com e sem os valores de ICMS no cálculo delas.

O caso hipotético terá seu cálculo feito sobre uma empresa fictícia que fatura o valor de R\$100.000,00 reais por mês. A tabela 1 Tomará como referencial a alíquota do ICMS a 18,00%, a do PIS em 1,65% e da COFINS EM 7,60%, tem-se que, sem exclusão do ICMS da base de cálculo (que será, logicamente, o valor do faturamento total), a título de PIS o contribuinte desembolsará R\$ 1.650,00, de COFINS R\$7.600,00, totalizando R\$ 9.250,00 apenas de tributo sobre essas contribuições.

Por sua vez, (vide tabela 2), tomando por base a mesma suposta empresa, como mesmo faturamento teórico de R\$100.000,00 mensalmente, depois de retirado o pagamento regular do ICMS, qual seja, no valor de R\$ R\$ 18.000,00, restando R\$ 82.000,00 de efetivo faturamento, o valor do desconto do PIS será de R\$ 1.353,00, o da COFINS R\$ 6.232,00, totalizando um valor pago pelas contribuições de apenas R\$ 7.585,00.

Para uma melhor compreensão da diferença factual entre as duas tabelas, a tabela 3 estabelece o comparativo: o valo do PIS, sem exclusão do ICMS sairia à R\$ 1.650,00, enquanto que a hipótese onde não incide só seriam recolhidos R\$ 1.353,00, uma diminuição de R\$ 297,00. A COFINS, por sua vez, quando não excluído o ICMS, seria cobrada em R\$ 7.600,00 em face de apenas R\$ 6.232,00 com a sua exclusão da base de cálculo. Neste caso, a diferença no COFINS seria mais expressiva:

R\$1.368,00. Deste modo, observando o caso hipotético vem que o contribuinte pagaria menos R\$ 1.665,00 se excluído o COFINS da base de cálculo do PIS e COFINS, economizando R\$1.665,00 ou aproximadamente 1,6% do faturamento ao mês.

Tabela 1

INFORMAÇÕES	
FATURAMENTO	R\$ 100.000,00
ALÍQ. ICMS	18,00%
ALÍQ. PIS	1,65%
ALÍQ. COFINS	7,60%

SEM EXCLUSÃO DO ICMS DA B.C.	
B.C PIS/COFINS	R\$ 100.000,00
VALOR PIS	R\$ 1.650,00
VALOR COFINS	R\$ 7.600,00
IMPOSTO TOTAL	R\$ 9.250,00

Tabela 2

COM EXCLUSÃO DO ICMS DA B.C.	
FATURAMENTO	R\$ 100.000,00
ICMS	R\$ 18.000,00
B.C PIS/COFINS	R\$ 82.000,00
VALOR PIS	R\$ 1.353,00
VALOR COFINS	R\$ 6.232,00
IMPOSTO TOTAL	R\$ 7.585,00

Tabela 3

COMPARATIVO ENTRE OS IMPOSTOS	
IMPOSTO	VALOR
PIS (SEM EXCLUSÃO)	R\$ 1.650,00
PIS (COM EXCLUSÃO)	R\$ 1.353,00
DIFERENÇA PIS	R\$ 297,00
COFINS (SEM EXCLUSÃO)	R\$ 7.600,00
COFINS (COM EXCLUSÃO)	R\$ 6.232,00
DIFERENÇA COFINS	R\$ 1.368,00
DIFERENÇA TOTAL	R\$ 1.665,00

ECONOMIA PARA O CONTRIBUINTE

R\$
1.665,00

Sem mais, o contexto fático patenteia com ainda mais calibre a preocupação que permeou essa celeuma, a ponto de envolver o STF, a doutrina e a Receita Federal. As tabelas apenas comprovam todo o definido ao longo do texto e utilizam um valor relativamente baixo, o que leva a questionar a surpreendente questão da permanência de utilizar os tributos em prol do Estado, sem reversão para a população.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto, é crível que o controverso tema explorado não tem motivos plausíveis para ter sua órbita circundada com tamanha polêmica, já que foi interpelada diversas vezes antes e durante toda a construção da identidade constitucional moderna, afora os motivos puramente financeiros. O Estado assedia o contribuinte com uma carga tributária já tão absurda, para se negar, ainda, a interromper a cobrança de um tributo sobre uma cifra que somente por sua natureza já retornaria aos seus cofres automaticamente, compelindo o contribuinte a cotar de seus proventos um montante que não lhe teria préstimo de toda maneira, pois não integra o seu faturamento oriundo da sua atividade fim.

A relutância da Receita Federal do Brasil de abrir mão dessa cobrança, não obstante considerada, extreme de dúvidas, inconstitucional desde o ano 2017, condicionando certas subcategorias de pessoas jurídicas a continuarem a se submeter a essa incidência, é não apenas antijurídica e antiética como também contraproducente, quando se pensa no quadro geral da economia do Brasil, que retrocede ao peso do flagelo tributário, ao invés de avançar e produzir mais riquezas.

Resta pouco a acrescentar fora afirmações de espanto ante a conspurcação do prestígio da Suprema Corte, maior guardião não só dos cidadãos, mas também da Constituição Federal, e que tem como arcabouço a harmonia das entidades jurídicas, representantes econômicas e setores sociais, sendo implícita ao próprio Estado de Direito estimar suas íncultas elucubrações.

Com relação aos efeitos jurídicos, verificou-se que o STF no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR, não modulou ainda os efeitos de sua decisão, de maneira que se continuar como está, a inconstitucionalidade reconhecida terá seus efeitos retroativos, respeitado apenas o prazo prescricional de cinco anos, ou seja, os pagamentos indevidos realizados pelos contribuintes dão ensejo à restituição dos últimos cinco anos ou a geração de um crédito para ser compensado com débitos posteriores relativos às contribuições. Evidentemente, que se for caso de restituição, a mesma deve observar as prerrogativas de que goza a administração pública e os pagamentos não serão feitos de imediato, mas através de precatórios e requisição de pequenos valores. Assim sendo, como se trata de restituição de tributos federais, PIS e COFINS, as restituições cujos valores não superem 60 (sessenta) salários mínimos

serão feitas mediante pagamento de Requisição de Pequeno Valor - RPV, e os valores que superem essa quantia serão pagos por meio de precatórios, tudo conforme dispõem a Constituição Federal e a Lei nº 10.259/01.

Já no que tange a viabilidade econômico-financeira, verifica-se que é plenamente viável discutir judicialmente a legitimidade/constitucionalidade da inclusão dos valores de ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. Viu-se que embora a União deixe de arrecadar valores bilionários, o contribuinte deixa de ter uma perda aproximada de 1,66% (um e sessenta e seis por cento) sobre os valores de venda de mercadorias e de prestações de serviços sujeitos ao pagamento das contribuições em questão.

A exclusão dos valores de ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS atende aos princípios tributários objetos de estudo no primeiro capítulo do presente trabalho, a exemplo do princípio da legalidade, pois a base de cálculo dos tributos deve ser definida em lei, logo se a lei que regula as contribuições não possui previsão sobre os valores do ICMS comporem sua base cálculo, não é possível, portanto, a fazenda pública da união inclui-los, indevidamente. Destaque-se também os demais princípios, pois havendo lei, deve a mesma atender aos princípios da irretroatividade, ou seja, produzir efeitos somente a partir do início de sua vigência e desde que atendido cumulativamente o princípio da anterioridade anual e nonagesimal; com relação ao princípio da uniformidade geográfica, o fato de o ICMS possuir alíquotas internas distintas entre os estados da federação os contribuintes do PIS e da COFINS acabavam sendo tributados de forma diferenciada e por consequência a cobrança do modo como queria e ainda quer o fisco ofenderia também o princípio da isonomia. Além disso, o Brasil já possui uma das cargas tributárias mais elevadas do mundo, mesmo considerando a estrita legalidade em matéria tributária já existente. Então, permitir cobranças ilegais de tributos permite sustentar que o estado não estaria observando a capacidade contributiva dos contribuintes, bem ainda poderia configurar confisco patrimonial indevido.

Bom seria que, para evitar a multiplicidade de processos com a mesma demanda junto ao poder judiciário, o STF tivesse dado efeitos *erga omnes* e vinculantes a sua decisão, que determina a exclusão dos valores relativos ao ICMS da base de cálculo das contribuições especiais PIS e COFINS. Assim, o fisco federal ao cobrar as contribuições especiais mencionadas, já realizaria o cálculo sem

considerar o valor de ICMS na base cálculo e também poderia pelo menos disponibilizar um crédito das contribuições especiais pagas indevidamente para que seja compensado com débitos gerados em razão de novos fatos geradores. O poder judiciário seria demandado apenas nos casos de restituição de valores pagos indevidamente, quando o contribuinte não desejasse compensá-los com novos débitos.

Além disso, a inconstitucionalidade reconhecida permite ao contribuinte de direito que ofereça produtos e serviços mais baratos aos contribuintes de fato - os consumidores - tornando, inclusive os produtos e serviços mais competitivos no mercado.

Não se tencionou delapidar toda a problemática, especialmente se consideradas as nuances históricas e contábeis que não foram aprofundadas no texto na tentativa de manter a logicidade da ótica jurídica e por serem preferíveis em posteriores debates futuros.

No aspecto social e político em que o tema se justapõe, repara-se que as garantias mínimas das pessoas jurídicas afetadas são da mesma forma olvidadas, e que as benesses de isenções e incentivos fiscais as entidades privadas que pretendem gerar emprego, desenvolvimento e renda são praticamente sobrepostas pelo maciço encargo de tributos. Deveras, o que foi apurado é a insensibilidade do Sistema Tributário para com o fardo do contribuinte, burlando arditamente inclusive as assertivas da maior instituição jurídica do país, diligenciando sua influência por motivos puramente econômicos.

Considerar nesse ponto a proibição do STF para a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS não se trata de amordaçar o poder Executivo subjugando-o ao Judiciário, e sim de reverenciar como um todo a Democracia.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Hugo Silva. **A inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS**. Trabalho de Conclusão de curso (Curso de Direito). Universidade de Brasília. Brasília, 2015. Disponível em: <fs/F203739/Downloads/2015_HugoSilvadeAguiar.pdf,"eAguiar.pdf">. Acesso em 20 out. 2019.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10. Ed. São Paulo: Método, 2016
- ALEXANDRINO, Marcelo e Paulo, Vicente. **Direito tributário na constituição e no STF: teoria, jurisprudência e 160 questões**. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2000
- ANTUNES, Leonardo. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO DO PIS E DA COFINS APURADOS PELA ALÍQUOTA MONOFÁSICA**. Florianópolis, 2010. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico da Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis> HYPERLINK "http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294087"294087">. Acesso em: 30 out. 2019.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BARROS, Mauricio. **PIS e COFINS na teoria e na prática, uma abordagem completa dos regimes cumulativos e não cumulativos**. Org. Adolpho Bergamini e Marcelo Magalhães Peixoto. 4. Ed. São Paulo: MP Editora, 2017.
- BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. 35. Ed. Brasília: Edições Câmara, 2012.
- _____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e dá outras providências (LEI KANDIR). Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_>. Acesso em 21 nov. 2019.
- _____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 30 set, 2019.
- _____. **Lei nº 8.078**, de 11 de set. de 1990. **Código de Defesa do Consumidor**. Disponibilizado em. <"http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm">. Acesso em 22 set 2019.
- _____. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1986, p. 96.
- _____. **Solução de Consulta Interna nº 13 – Cosit**. Coordenação- Geral de

Contencioso Administrativo e Judicial (COCAJ). 18 de outubro de 2018 Disponível em: <file:///D:/Users/F203739/Downloads/SCI_Cosit_n_13-2018.pdf".pdf >. Acesso em: 29 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). **Agravo de Instrumento AI: 236976 MG**, Relator: Ministro Néri da Silveira. DJ 24-09-1999 PP-00032. Jusbrasil. 1999. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14696496/agregno-agravo-de-instrumento-ai-236976-mg>>. Acesso em: 30 set. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal . Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI-MC nº 2010**. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. 30 set. 1999. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br> >. Acesso em 29 set. 2019.

_____. Receita Federal. **Parecer Normativo nº 77, de 23 de outubro de 1986**. Brasília. 2015. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/jotinhas/adc-icms-pis-cofins-arquivada- > . Acesso em 2 nov. 2019..

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 390.840/MG**. Recorrente: UNIMED Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 09 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261694>> . Acesso em: 26 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 56.2045**, Relator(a): Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712- 01 PP-00001. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>> . Acesso em 14 out. 2019

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. **Custeio da Seguridade Social: aspectos constitucionais e contribuições específicas**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 73.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **ICMS**. 15. ed. ver. e ampl., Malheiros: São Paulo, 2011, p. 37-38

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **O ICMS não integra a base de cálculo do PIS/COFINS – ADC Nº 18**. Revista Eletrônica de Direito Tributário. ABDF. Número 4. Rio de Janeiro. 2012. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/-STF+decide+que+ICMS+nao+compoe+base+de+calculo+do+PIS+e+da+Cofins>> . Acesso em: 03 nov. 2019.

CONTI, José Mauricio. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos**

tribunais. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

FREITAS, André Luis Martins; BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. **A Inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS fundamentada também nos princípios do Pacto Federativo e da Uniformidade Tributária.** Revista Dialética de Direito Tributário nº 147. São Paulo: Dialética, 2007.

GASSEN, V.; SALES, P. J.D.; PAULINO, S.; R.; F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.** Sequência (Florianópolis), n. 66, p. 213-234, jul. 2013. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/seq/n66/09.pdf>>. Acesso em: 09. out. 2019

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GUERRA, Willis Santiago. **Teoria Processual da Constituição.** 2º Ed. São Paulo: Celso Bastos Editor. Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2002, p. 17.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 24. ed. ver. e atual. São Paulo: Atlas, 2015.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática: Atualizado até 10-01-2010.** 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010.

INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS É INCONSTITUCIONAL. Portal de notícias do Supremo Tribunal Federal, 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=>>. Acesso em: 17 out. 2019.

JORGE, Alexandre Teixeira. **Os Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade da Lei Tributária e a Súmula 584 Do Stf.** Rev. de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 8, janeiro/junho, 2019, p. 1-20 Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/pdf>>_. Acesso em: 10 out 2019

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. **Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer.** Interações (Campo Grande), Campo Grande , v. 20,n. 1, p. 239-255, Jan. 2019 . Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext> . Acesso em: 15 out. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988.** 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário.** 5. Ed. Salvador: JusPodivm, 2018.

MIRANDA, Maria Bernadete. **Princípios Constitucionais do Direito Tributário**. Revista Virtual Direito Brasil – Volume 3 – nº 1 – 200. Disponível em: <<http://www.direitobrasil.adv.br/artigos/tri.pdf>>. Acesso em: 07 out. 2019.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. **Contribuições – Teoria Geral: Manual de Direito Tributário – À luz da doutrina e da Jurisprudência**. 15. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 178.

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda, Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. 17. ed. [s. l.]: SCAN Editoração & Produção Gráfica, 2009.

POMBO, Bárbara. **Receita Federal atualiza para R\$ 250 bilhões impacto de julgamento sobre Cofins**. Jota Jornalismo Ltda. 8 de Outubro, 2014. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/justica/materias>. Acesso em: 20 nov. 2019.

RAGA, Waldir Luiz. **O princípio constitucional da estrita legalidade e o parecer normativo CST nº 46, de 17.08.87**. Rev. adm. empres., São Paulo, v. 28, n. 3, p. 15-22, Set. 1988. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&arttext&pid=S0034-75901988000300003&lng>. Acesso em: 08 out. 2019.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998

ROSENVALD, Nelson. **Dignidade humana e boa-fé no Código Civil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009

_____. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 412-414

SANDRONI, Paulo. **Novíssimo Dicionário de Economia**. 1. ed. São Paulo: Best Seller, 2000, p. 289.

SANTOS, Luiz Cláudio. **O Confisco Face ao Direito de Propriedade**. REV. SAPIENTIA - nº 8. - Junho/2009. Disponível em: <http://www.faculdade.pioxii-es.com.br/anexos/Sapientia/Artigo_O_Confisco.pdf>. Acesso em: 30 set. 2019.

SCHÖNTAG, José Antônio. **Tributação**. Artigo publicado na FGV projetos. Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/artigo_schontag_cofins.pdf>. Acesso em: 03 out. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, Alexandre Antonio Bruno da. **Legalidade e anterioridade tributária** Rev. Pensar, Fortaleza, v. 9, n. 9, p. 1-10, fev. 2004. Disponível em: <<https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/> HYPERLINK "https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/742"742>. Acesso em: 12 out 2019.

SILVEIRA, Renato. **Determinação dos créditos na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita (análise crítica e definição do termo “insumo”**. Dissertação (Mestrado em Direito)- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p. 45, 2013. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/183146/001078570.pdf?sequence> >. Acesso em: 22 out. 2019.

TAMS, Rafael Argenta. **A progressividade constitucional dos impostos sobre a renda, o consumo e o patrimônio: o caso do ICMS sobre as cestas básicas**. 2010. 85 f. Trabalho de Conclusão (Curso de Graduação em Economia). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/28126/000765753.pdf?sequenc>>. Acesso em: 24 set. 2019

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 67.

ZANOTELLI, Marli. **Pis e Cofins Cumulativos e Não-Cumulativos em uma Empresa tributada pelo Lucro Real**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina) Florianópolis, 2005.