



**UNIFAMETRO**  
**CURSO DE DIREITO**

**MIRZA MARIA PONTES LESSA**

**ANÁLISE SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DO CRÉDITO DE ICMS NA  
BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS**

**FORTALEZA**  
**2023**

MIRZA MARIA PONTES LESSA

ANÁLISE SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DO CRÉDITO DE ICMS NA BASE  
DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

Artigo TCC apresentado ao Curso de Direito da UNIFAMETRO, como requisito para obtenção do grau de bacharel, sob a orientação do prof. Me. Carlos Francisco Lopes Melo.

FORTALEZA

2023

MIRZA MARIA PONTES LESSA

ANÁLISE SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DO CRÉDITO DE ICMS NA BASE  
DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

Artigo TCC apresentado no dia 6 de dezembro de 2023 como requisito para a obtenção do título de bacharel em Direito da UNIFAMETRO, tendo sido aprovado pela banca examinadora composta pelos professores abaixo:

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Me. Carlos Francisco Lopes Melo  
Orientador - UNIFAMETRO

---

Prof. Esp. Carlos Teixeira Teófilo  
Membro - UNIFAMETRO

---

Prof. Esp. Ismael Alves Lopes  
Membro - UNIFAMETRO

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus pelos momentos de resiliência e persistência.

Ao apoio da minha família e amigos, em especial ao Felipe Colares.

Aos meus professores pela transmissão da sabedoria, ajudando-me a chegar neste patamar, principalmente ao Prof. Me. Carlos Francisco Lopes Melo, pela excelente orientação.

“Autoridades são apenas alguns, e só durante algum tempo, enquanto cidadãos somos todos nós, e durante toda a nossa vida.”

Hugo de Brito Machado

**ANÁLISE SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DO CRÉDITO DE ICMS NA  
BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS  
ANALYSIS OF THE UNCONSTITUTIONALITY OF THE ICMS CREDIT IN THE  
CALCULATION BASE OF PIS/COFINS**

Mirza Maria Pontes Lessa<sup>1</sup>  
Prof. Me. Carlos Francisco Lopes Melo<sup>2</sup>

**RESUMO**

O artigo aborda os efeitos do julgamento do tema 69 no Supremo Tribunal Federal (STF) – RE 574706 –, de repercussão geral, visto que a cobrança fiscal das diferenças de PIS e COFINS configura notória inconstitucionalidade, pois está em choque com a legislação pátria e a citada decisão judicial, à medida que o ato fiscal tem desconsiderado a exclusão do ICMS “destacado em nota fiscal” da base de cálculo de PIS e COFINS. O presente estudo demonstra as razões dessa inconstitucionalidade e a conseqüente nulidade da cobrança, explana a diferença entre ICMS “destacado em nota fiscal” e ICMS pago e o parâmetro correto que o Fisco deve utilizar e, por fim, disserta acerca da trajetória judicial do tema e o ponto atual em que se encontra. Nesse contexto, a relevância do presente objeto de pesquisa encontra-se em argumentar tecnicamente em prol do contribuinte, a fim de evitar o excesso de exação e garantir seu indébito tributário, para se resguardar a segurança jurídica das relações fiscais e o respeito à coisa julgada.

**Palavras-chave:** inconstitucionalidade; exclusão do ICMS; base de cálculo de PIS e COFINS; indébito tributário.

**ABSTRACT**

The article addresses the effects of the judgment on theme 69 at the Brazilian Supreme Federal Court (STF) – RE 574706 – which holds general repercussion. This is due to the fact that the tax collection of PIS and COFINS differences constitutes a notorious unconstitutionality, as it clashes with national legislation and the aforementioned judicial decision, given that the tax act has disregarded the exclusion of ICMS highlighted on the invoice from the calculation base of PIS and COFINS. This study demonstrates the reasons for this unconstitutionality and the consequent nullity of charge. It explains the difference between ICMS highlighted on the invoice and ICMS paid, clarifying the correct parameter that the tax authority must use. Lastly, it discusses the judicial trajectory of the topic and its current status. In this context, the relevance of this research lies in technically arguing in favor of the taxpayer, aiming to prevent over-taxation and ensure the restitution of undue taxes, safeguarding the legal security of fiscal relations and respect for *res judicata*.

**Key words:** unconstitutionality; exclusion of ICMS; calculation base of PIS and COFINS; restitution of undue taxes.

---

<sup>1</sup> Graduanda do curso de Direito da UNIFAMETRO.

<sup>2</sup> Prof. Me. do curso de Direito da UNIFAMETRO.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – ICMS na cadeia produtiva .....	13
Figura 2 – Simulação de cálculo .....	14
Figura 3 – Montante do indébito tributário .....	17

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho acadêmico discorre sobre a inconstitucionalidade do ato administrativo da Receita Federal ao cobrar as diferenças do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) quando ocorre a exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo das referidas contribuições sociais.

Esse imbróglio jurídico é conhecido como “tese do século” e amplamente debatido entre empresas e juristas, com grandes efeitos financeiros e tributários para os contribuintes e para o próprio governo federal, como afirmam Monguilod e Gueiros Neto (2022):

A tese em questão foi informalmente denominada de ‘tese do século’, diante dos valores bilionários envolvidos e dos possíveis desdobramentos jurídicos e econômicos dela decorrentes.

Os resultados secundários do julgamento já podem ser percebidos, seja através da falha tentativa do fisco de limitar o creditamento de PIS/Cofins, buscando aumentar a arrecadação e mitigar o impacto do RE nº 574.706/PR, bem como nas inúmeras ‘teses filhotes’ que já inundam o Judiciário, com alguns desfechos desfavoráveis aos contribuintes, ao menos até o momento.

De um lado, busca-se o equilíbrio fiscal, do outro, a segurança jurídica. Em meio a tudo isso, navegamos num mar de incertezas, longe ainda de poder afirmar que os impactos práticos da ‘tese do século’ finalmente se esgotaram.

Nesse sentido, o tema pode gerar grandes repercussões no fluxo financeiro das empresas, como também pode acarretar elevado prejuízo ao erário público. Logo, revela-se tarefa urgente em nosso sistema jurídico dar plena execução às decisões judiciais quando a Fazenda Pública é parte executada, a fim de resguardar a segurança jurídica e as garantias fundamentais. Diante disso, surgem os seguintes questionamentos:

O Crédito de ICMS constitui ou integra o conceito de faturamento para efeito do regime tributário do Lucro Real no cálculo de PIS e COFINS?

O critério de exclusão do ICMS deve ser pautado no valor “destacado em nota fiscal” ou naquele efetivamente pago?

O objetivo geral deste estudo é investigar sobre a inconstitucionalidade da cobrança das diferenças de PIS e COFINS com exclusão de ICMS “destacado em



nota fiscal”, isto é, os créditos tributários dos contribuintes. Os objetivos específicos são demonstrar a razão da nulidade do ato administrativo fiscal, explicar a diferença entre ICMS “destacado em nota fiscal” e ICMS pago e o parâmetro correto que o Fisco deve utilizar e, por fim, dissertar acerca da trajetória judicial do tema e o ponto atual em que se encontra.

A pesquisa tem cunho bibliográfico, tendo em vista que se fundamenta em doutrina jurídica, periódicos científicos, sites jurídicos, entre outros que estão relacionados ao tema, tendo por base autores como Eduardo Sabbag, Roque Antonio Carrazza, Hugo de Brito Machado Segundo, Aliomar Baleeiro e outros.

Quanto ao propósito, é descritiva, porquanto objetiva-se apresentar a inconstitucionalidade na cobrança de contribuintes que intentaram executar a decisão do RE 574706, bem como a trajetória judicial do tema. Em relação ao tipo de abordagem é qualitativa, pois se busca apresentar a situação jurídica e fiscal do contribuinte diante da cobrança da Fazenda Nacional e entender as possíveis causas dessa realidade. Por fim, quanto ao método, utiliza-se prioritariamente o indutivo, tendo como ponto de partida decisões judiciais e, em especial, o RE 574706 como instrumento de parâmetro jurídico para as ações e resoluções normativas de todos os órgãos governamentais.

O artigo está dividido em cinco itens a contar da presente introdução. O segundo item, intitulado PIS e COFINS, aponta os conceitos das contribuições e dos regimes de tributação brasileiros. No item três, tem-se o tema ICMS, que aborda o conceito do tributo e sua sistemática de cobrança, bem como o impacto no cálculo das contribuições. O quarto item demonstra brevemente a hodierna violação das garantias fundamentais do contribuinte, discorre sobre os efeitos do julgamento do tema 69 no Supremo Tribunal Federal (STF) – RE 574706 –, o relato da trajetória jurídica acerca da exclusão do ICMS “destacado em nota fiscal” da base de cálculo de PIS e COFINS. E, para concluir, há as considerações finais no quinto item.

Esta pesquisa mostra-se importante para o estudante de Direito que precisa compreender as distinções entre a teoria e a prática jurídica, elucidando a recente tese, a qual tem grande repercussão tanto na política pública fiscal do Estado quanto na esfera privada, contribuindo diretamente na saúde financeira das empresas brasileiras. Portanto, é preciso que se aprofunde os estudos sobre alternativas de

limitação da discricionariedade administrativa, a fim de se resguardar a segurança jurídica das relações fiscais.

## 2. PIS E COFINS

O PIS e a COFINS são espécies de tributo, do tipo contribuição social, isto é, são recursos arrecadados pelos entes públicos para financiar a seguridade social e outros programas governamentais. Estão autorizadas na alínea b, inciso I, art. 195, da Constituição Federal de 1988, e foram criadas, respectivamente, pela LC nº 7/70 e LC nº 70/91, sendo recepcionadas pela nova Carta Magna e recebendo diversas alterações posteriores. Fernanda Lains Higashino explica isto:

Com a promulgação da Constituição de 1988, o PIS foi recepcionado pelo seu artigo 239. A Cofins, por sua vez, nasceu em substituição ao extinto Finsocial, através da Lei Complementar 70/91, tendo por base o artigo 195, inciso I, b, da Constituição. Da mesma forma, previu-se como sua base de cálculo o faturamento das empresas.

Vejam que PIS e Cofins possuíam a mesma base de cálculo. Alterações e discussões posteriores relacionadas ao conceito e à extensão da base de cálculo de ambos os tributos passaram a ser sentidas tanto pelo PIS quanto pela Cofins, de forma conjunta e igualitária (HIGASHINO, 2021).

Como bem leciona Luís Eduardo Schoueri acerca do regime jurídico das contribuições sociais destinadas à seguridade social:

Se o art. 149 se aplica a todas as contribuições sociais, outro dispositivo constitucional tem importância quando a contribuição social é destinada à seguridade social: o art. 195 volta a discipliná-las, definindo possíveis contribuintes (empregador, empresa ou equiparados; trabalhador e outros segurados da previdência social; ganhadores de concursos de prognósticos e importadores). O mesmo artigo chega a apontar as grandezas que servirão para medir as contribuições dos empregadores e assemelhados, as quais deverão de ser compreendidas no contexto daquelas apontadas pelo art. 149. Em síntese, o art. 195 traz tantas particularidades concernentes ao tratamento jurídico de tais contribuições que seu estudo apartado se justifica por um regime jurídico próprio (SCHOUERI, 2023, p. 125).

A legislação pátria sofreu várias modificações acerca das contribuições aqui citadas, restando atualmente em quatro regimes tributários principais para apurá-las, como ensinam Paulsen e Velloso:

Os dispositivos da Lei n. 9.718/98 somam-se aos demais dispositivos da LC n. 70/91, relativamente à Cofins, e aos demais dispositivos da Lei n. 9.715/98, relativamente à contribuição ao PIS/Pasep. Tais diplomas dispõem sobre o regime comum ou cumulativo das contribuições PIS e Cofins, aplicáveis à maior parte das empresas, dentre as quais as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, as imunes a impostos e as sociedades cooperativas, conforme dispõem o art.

10 da Lei n. 10.833/2003 e o art. 8º da Lei n. 10.637/2002 c/c o art. 16 da Lei n. 10.833/2003. Os regimes não cumulativos das contribuições PIS/Pasep e Cofins, aplicáveis basicamente às empresas tributadas, quanto ao Imposto de Renda, com base no lucro real surgiram em momentos distintos. A Lei n. 10.637/2002 inaugurou a não cumulatividade relativamente à contribuição PIS/Pasep, que possui alíquota menor, de modo a que o Fisco pudesse analisar a repercussão que teria na arrecadação. Posteriormente, a Lei n. 10.833/2003 disciplinou a não cumulatividade da Cofins. Sistemáticas específicas de tributação relacionadas à PIS e à Cofins são, ainda, as decorrentes da utilização, pelo legislador, das técnicas da substituição tributária para a frente e do regime monofásico (PAULSEN e VELLOSO, 2019, p. 225).

Maikon Richardson (2023) leciona, no portal do Sebrae, aos empreendedores brasileiros, que existem basicamente três regimes tributários: Lucro Presumido, Lucro Real e Simples Nacional. Este último é o mais recente, implementado pela LC 123/2006, e corresponde à simplificação do pagamento dos tributos devidos por microempreendedores e empresas de pequeno porte, o que não se aplica à indústria e ao comércio atacadista, sendo estes, em sua maioria, optantes do Lucro Real ou Lucro Presumido.

Com o advento das Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 11.941/2009, as referidas contribuições são apuradas principalmente de duas formas distintas no sistema contábil-tributário brasileiro: pelo regime de cumulatividade e de não-cumulatividade. Assim, Paulo Henrique Pêgas explica sobre as diferenças no cálculo quanto às alíquotas aplicadas e às respectivas bases para apuração dos tributos:

No quadro a seguir, veja como é a cobrança do PIS/PASEP no primeiro semestre de 2018 no Brasil.

LUCRO REAL MÉTODO NÃO CUMULATIVO. Alíquota de 1,65%.

PRESUMIDO + ARBITRADO MÉTODO CUMULATIVO. Alíquota de 0,65% (PÊGAS, 2018, p. 1).

(...)

LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO. Estas empresas pagam COFINS pela alíquota de 3% sobre a receita bruta, com algumas deduções permitidas. As demais receitas não integram a base.

LUCRO REAL. Estas empresas pagam COFINS pela alíquota de 7,6% sobre o total de receitas, incluindo receita bruta e demais receitas, com algumas deduções permitidas. Há dedução também de créditos permitidos, referente a compras de estoques, imobilizado e algumas despesas. As receitas financeiras voltaram a ser tributadas a partir de JUL/15 (PÊGAS, 2018, p. 14).

Acerca da não-cumulatividade na apuração desses tributos, importante ressaltar lição de Edmilson P. de Sousa para se compreender o contexto contábil:

Esta parte é dedicada aos tributos indiretos, que são aqueles em que o sujeito passivo legalmente definido apenas recolhe o valor que é de fato suportado pelo consumidor final. (SOUSA, p. 84)

(...)

A pessoa jurídica que optar por recolher o IRPJ pelo lucro real recolherá as contribuições para PIS e COFINS pelo regime não cumulativo. (SOUSA, p. 164)

(...)

Os valores relativos a créditos permitidos pela lei para serem deduzidos das despesas de PIS/PASEP e de COFINS devem ser reconhecidos como um ativo tributário e deduzidos dos custos/despesas adequados. Dessa forma, o crédito sobre a compra de mercadorias deve ser abatido do custo do estoque; o crédito sobre aluguel de imóveis em que a pessoa jurídica exerce suas atividades produtivas deve ser abatido do custo com aluguel e o crédito sobre o valor da energia elétrica utilizada na produção deve ser abatido de seu respectivo custo, para citar alguns exemplos. (SOUSA, p. 170)

Leandro Paulsen (2022) conceitua a não-cumulatividade como uma técnica de tributação que coíbe a incidência sucessiva nas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de um produto, evitando o ônus tributário muito elevado, ou seja, o objetivo é evitar a oneração em cascata do mesmo produto ou serviço, como é o caso das contribuições aqui mencionadas e do próprio ICMS.

Desta feita, o cálculo de PIS e COFINS é realizado em algumas etapas: apuração da base a partir da receita bruta, aplicação das alíquotas do regime de não-cumulatividade, que são menores do que as do regime de cumulatividade, apuração do montante de itens que permitem crédito do período, aplicação das alíquotas de não-cumulatividade sobre esse montante para se obter o total de créditos e, finalmente, a dedução entre a despesa de PIS e COFINS e o total de créditos a ser abatido. Assim, nesse processo contábil, o ICMS “destacado em nota fiscal” entra na fase de apuração da receita bruta, devendo ser deduzido do faturamento para se chegar ao resultado da verdadeira base de cálculo.

### 3. ICMS

Na lição de Hugo de Brito Machado Segundo, pode-se conceituar o imposto assim:

O imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (CTN, art. 16). Isso significa que o imposto é aquele tributo devido em virtude da prática, pelo contribuinte, de um fato que revela capacidade para contribuir, revela riqueza, mas que não tem nenhuma relação com atividades estatais específicas (MACHADO SEGUNDO, 2023, p.54).

O ICMS é um espécie de tributo da modalidade imposto, como já se revela em seu nome, e é também classificado como tributo indireto, uma vez que esses tipos “não oneram o contribuinte de direito, pois tal espécie de tributo não é ‘assumido pelo realizador do fato gerador’” (SABBAG, 2016, p. 451).

O contribuinte de ICMS é bem definido por Edmilson P. de Sousa, em sua obra, neste trecho:

É contribuinte do ICMS toda e qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (SOUSA, 2018, p. 91)

(...)

Conforme art. 155, § 2º, I, o ICMS 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 do ICMS é operacionalizada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período (SOUSA, 2018, p. 99)

Na cadeia de produção das empresas contribuintes de ICMS, este imposto vai sendo recolhido e uma parte deve ser creditada, visto que se trata apenas de repasse, e não de hipótese de incidência real, e, no fim, é integralmente repassado ao consumidor final, pois a receita deste negócio é composta também pelo ICMS recolhido, logo o contribuinte de fato dessa parte a ser creditada não é a empresa que está vendendo a mercadoria, sendo apenas o contribuinte responsável pelo repasse total ao Fisco.

O Ministério da Fazenda elaborou texto explicativo sobre a proposta de reforma tributária e, nele, explica dois conceitos bastante conhecidos da gestão contábil que são importantes para compreender a complexidade do tema:

Uma característica do atual modelo de tributação de bens e serviços no Brasil é a tributação ‘por dentro’, ou seja, a incidência da alíquota sobre o preço com tributos, o que difere da experiência internacional, que é a tributação ‘por fora’, ou seja, a incidência da alíquota sobre o preço sem tributos. (...)

(...) o Brasil também possui distintos regimes de tributação, que acabam determinando a alíquota efetiva<sup>3</sup>.

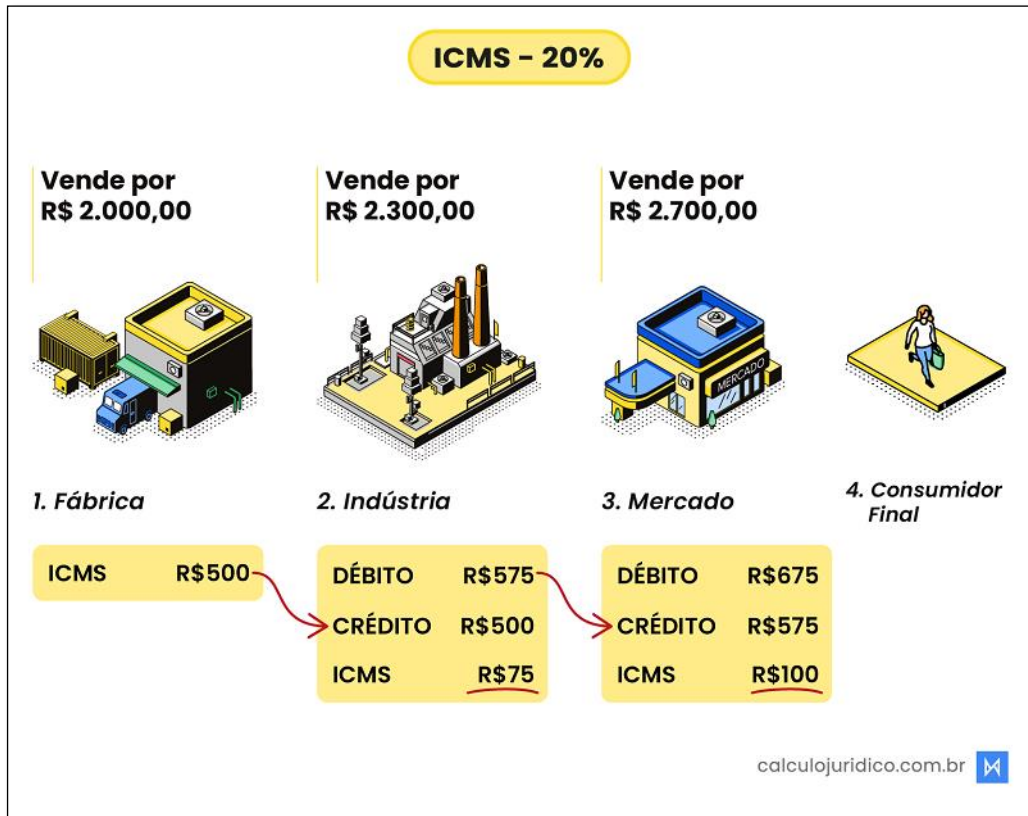
<sup>3</sup> A título de exemplo, uma empresa do regime de Lucro Presumido recolhe PIS/Cofins pelo regime cumulativo (sem direito à recuperação de crédito) a uma alíquota de 3,65%, enquanto uma empresa do regime de Lucro Real que produz o mesmo bem ou serviço recolhe PIS/Cofins pelo regime não cumulativo à alíquota de 9,25%.

(...) A melhor aproximação para a alíquota-padrão no atual sistema tributário brasileiro é aquela que considera um produto sujeito à incidência de ICMS e

ao regime normal de tributação do PIS/Cofins (não cumulativo). No caso do ICMS, a alíquota padrão dos estados varia de 17% a 21% (sobre o preço com tributo), sendo a alíquota média de 18,5% e a alíquota modal (adotada pelo maior número de estados) de 18%. No caso do PIS/Cofins não cumulativo, a alíquota é de 9,25%, incidente sobre o preço com PIS/Cofins, mas sem ICMS (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2023).

A cadeia produtiva, com incidência de ICMS desde a primeira operação até o consumidor final, pode ser melhor entendida na ilustração a seguir:

Figura 1 – ICMS na cadeia produtiva



Fonte: Ana Paula Szczypior (2021).

O tributo indireto é calculado “por dentro”, como bem demonstrado na ilustração acima, logo seu valor é apurado a partir do valor da mercadoria e, deste resultado, retira-se o crédito oriundo da nota fiscal, isto é, aquele valor que não compõe o patrimônio da empresa, é apenas transitório, pois será repassado ao Fisco, seu verdadeiro dono. Isto é o que ocorre também com o PIS e a COFINS no regime não cumulativo, logo o ICMS deve ser abatido da base de cálculo, através da apropriação do crédito do imposto “destacado em nota fiscal”.

Um cálculo simulado do Sindlojas de São Paulo, para demonstrar aos seus associados o quantitativo possível de ser pedido, elucida essa sistemática, todavia, ressalta-se que essa simulação, conforme consta na Figura 2, foi elaborada antes da

decisão de mérito do RE 574706.

Figura 2 – Simulação de cálculo



Fonte: SINDLOJAS São Paulo (2017).

A sistemática de apuração da base de cálculo das contribuições ora estudadas, no regime não cumulativo, significa que sempre que um contribuinte realiza uma aquisição tributada de mercadoria, essa pessoa deve registrar como crédito o valor incidente na operação, podendo abatê-lo dos demais montantes incidentes nas próximas operações da cadeia produtiva e possibilitando, assim, o recolhimento aos cofres públicos apenas da diferença.

#### 4. RE 574706 (REPERCUSSÃO GERAL)

Com relação ao PIS e à COFINS, após a realização de um escrupuloso levantamento procedido nos valores pagos, diversos contribuintes verificaram a tese jurídica de que a base de cálculo, por um critério quantitativo, até então utilizada para fins de recolhimento dos aduzidos tributos, incluía, por força de uma equivocada exigência da Receita Federal, o montante do ICMS devido, em virtude da realização de operações relativas à circulação de mercadorias, quando, na verdade, este valor não deve estar compreendido na base tributável daqueles.

Por força dessa desacertada inclusão da fração do ICMS na base imponible<sup>3</sup>

<sup>3</sup>“(…) base imponible, nada mais é que ‘uma perspectiva dimensível do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur’.” (ATALIBA, 2001, p. 108 *apud* MACHADO SEGUNDO, 2023, p. 54).

do PIS e da COFINS, incontestavelmente, foram recolhidas e ainda estavam sendo cobradas quantias indevidas pela União.

Entretanto, no contexto de uma verdadeira inovação jurisprudencial, o Pleno do STF, em 15 de março de 2017, no RE 574.706/PR (com repercussão geral reconhecida), sob a Relatoria da Ministra Carmen Lúcia, fixou a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência da contribuição de PIS e COFINS, conforme se vê abaixo:

RE 574706

Órgão julgador: Tribunal Pleno

Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA

Julgamento: 15/03/2017

Publicação: 02/10/2017

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.

A tese ora acolhida considera como inaceitável o entendimento de que os sujeitos passivos de tais tributos faturariam ICMS; este simplesmente circularia pela contabilidade das empresas, ingressando no caixa destas em razão do preço total pago pelo consumidor. Tais valores não pertenceriam, portanto, ao sujeito passivo, mas sim ao Fisco Estadual ou Distrital, que indubitavelmente perceberia a parcela referente ao tributo.

A Fazenda Nacional ainda propôs embargos declaratórios, que foram julgados apenas recentemente, após mais de quatro anos do julgamento do mérito:

Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se



dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral 'O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS' -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Por conseguinte, ficou estabelecida mais uma decisão acerca da modulação dos efeitos do julgamento de 2017, com repercussão geral, no sentido de valer o entendimento a partir da decisão do mérito, isto é, a partir de 15 de março de 2017, com exceção das ações propostas anteriormente, as quais têm efeitos retroativos também. Além disso, a Suprema Corte decidiu a favor do contribuinte e da justiça fiscal ao proclamar que o ICMS a ser excluído da base de cálculo dos tributos federais PIS e COFINS é o imposto “destacado em nota fiscal”.

Na mais recente decisão da referida controvérsia, publicada em 29 de setembro de 2023, no RE 1452421/PE, foi desenvolvida a seguinte Tese que ratifica o julgado supracitado:

Em vista da modulação de efeitos no RE 574.706/PR, não se viabiliza o pedido de repetição do indébito ou de compensação do tributo declarado inconstitucional, se o fato gerador do tributo ocorreu antes do marco temporal fixado pelo Supremo Tribunal Federal, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos protocolados até 15.3.2017.

A referida “tese do século” também deu origem a outras “teses filhotes”, isto é, aquelas com a exclusão de outros tributos da base de cálculo do PIS e da COFINS e de outros impostos, decorrentes do mesmo raciocínio do ICMS, a exemplo da exclusão do ISS da base dessas contribuições e a exclusão de PIS e COFINS de suas próprias bases de cálculo, o que já rendeu, segundo Cristiane Bonfanti (2022), 7.584 (sete mil, quinhentos e oitenta e quatro) processos sobrestados no STF e uma estimativa, da Lei de Diretrizes Orçamentárias, da perda de R\$ 18,1 bilhões em arrecadação em um ano e R\$ 90,3 bilhões em cinco anos em caso de derrota da União.

Ainda sobre efeitos financeiros, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2021) realizou estudo, a partir de informações da própria Receita Federal, sobre os impactos econômicos da decisão do STF, chegando à estimativa

de R\$ 358 bilhões de indébito tributário (crédito dos contribuintes) após o julgamento dos embargos declaratórios. A figura 3 mostra o cálculo do montante do indébito tributário estimado.

Figura 3 – Montante do indébito tributário

ANO	% COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO	VALOR R\$	VALOR R\$ BILHÕES	VALOR R\$ BI JÁ COMPENSADOS	% DA COMPENSAÇÃO	SALDO A COMPENSAR R\$ BI	% DA COMPENSAÇÃO
2017	2,71%	9.705.452.971,95	9,71	9,71	2,71%		
2018	4,28%	15.328.169.269,36	15,33	25,03	6,99%		
2019	8,73%	31.265.167.691,93	31,27	56,30	15,72%		
2020	10,36%	37.102.764.866,95	37,10	93,40	26,08%		
2021	15,65%	56.048.095.576,03	56,05			56,05	15,65%
2022	19,45%	69.657.217.824,53	69,66			125,71	35,10%
2023	13,36%	47.846.808.747,34	47,85			173,55	48,46%
2024	12,31%	44.086.393.389,20	44,09			217,64	60,77%
2025 EM DIANTE	13,15%	47.094.725.675,71	47,09			264,73	73,92%
		-	-				
<b>TOTAL</b>	<b>100,00%</b>	<b>358.134.796.013</b>	<b>358,13</b>	<b>93,40</b>		<b>264,73</b>	

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2021).

A apuração do supracitado montante considera todo o período a partir da modulação dos efeitos da decisão, ou seja, a partir de 15 de março de 2017, o que reduziu a estimativa de perdas da União, já que as empresas que não ingressaram com ações judiciais ou administrativas anteriormente só podem requerer a compensação dos créditos a partir desta data limite.

#### 4.1 Diferença entre ICMS destacado e ICMS recolhido

É importante mencionar que existe diferença no conceito de imposto e no conceito de renda bruta, uma vez que deve ser especificado na demonstração contábil as deduções e abatimentos dados, bem como os impostos pagos. Há evidente exclusão dos impostos do faturamento da empresa, contrariamente ao que tenta fazer parecer a Fazenda. No exato sentido em que segue essa linha de raciocínio, Roque Antonio Carrazza faz exposição sobre o tema:

Faturamento não é um simples 'rótulo'. Tampouco, venia concessa, é uma 'caixa vazia', dentro da qual o legislador, o intérprete ou o aplicador podem colocar o que bem lhes aprouver.

Pelo contrário, faturamento, no contexto do art. 195, I, da CF (que menciona este instituto próprio do direito comercial), tem uma acepção técnica precisa, da qual o direito tributário não pode afastar-se (CARRAZZA, 2015, p. 701).

(...)

Muito bem, quando a Constituição, em matéria de contribuições sociais para

a seguridade social, alude a faturamento, é preciso buscar no direito comercial (art. 187, I, da Lei 6.404/1976, que se encontrava em vigor quando da promulgação da Constituição Federal) este conceito.

Depois, é certo que quando o texto constitucional alude, sem reservas ou restrições, a um instituto ou a um vocábulo jurídico, endossa o sentido próprio que possuem, na doutrina e na jurisprudência.

Ora, faturamento, para o direito comercial, para a doutrina e para a jurisprudência, nada mais é que a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas, no caso em estudo, por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da COFINS.

O faturamento (que, etimologicamente, advém de fatura) corresponde, em última análise, ao somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. Faturar, pois, é obter receita bruta proveniente de venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços.

Noutras palavras, faturamento é a contrapartida econômica, auferida como riqueza própria, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas. Conquanto nesta contrapartida possa existir um componente que corresponde ao ICMS devido, ele não integra nem adere ao conceito de que ora estamos cuidando.

Indo ao encontro desta linha de raciocínio, a Suprema Corte pacificou e reafirmou, no julgamento dos RE 346.084, 358.173, 357.950 e 390.840, em sessão do dia 9.11.2005, a distinção entre faturamento e receita.

Mais: 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) (CARRAZZA, 2015, p. 702).

Portanto, o que as empresas recebem como quantia correspondente ao que deverão pagar de ICMS não é sequer receita, mas mero ingresso, simples entrada, conforme a clássica doutrina de Aliomar Baleeiro<sup>4</sup>. Assim, se algo entra no ativo de alguém gerando, imediata e necessariamente, correspondência no passivo, jamais poder-se-á dizer que essa entrada enriquece esse alguém em qualquer medida, pois passa ele a ser mero intermediário do trânsito de quantia devida a outrem.

Essa singela ideia, na verdade, já era bem consolidada na Ciência Contábil muito antes da manifestação da Corte Suprema, como prova trecho de muito prestigiada obra sobre a matéria:

Receita representa a entrada de elementos para o Ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos, de aluguéis e

<sup>4</sup> As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como 'entradas' ou 'ingressos'. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de 'movimento de fundo', sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionadas à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo.

(...)

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo (BALEIRO, 1981, p. 116).

outras origens.

Às vezes, a Receita ocorre em função da redução de um passivo.

A obtenção de uma Receita resulta em um aumento Patrimônio Líquido (FEA-USP, 2023, p. 45).

Sérgio de Iudícibus formulou um conceito mais completo de receita:

Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita (IUDÍCIBUS, 2023, p. 128).

É sabido que o ICMS é imposto indireto e seu montante “destacado nas notas fiscais” de venda está embutido no preço, logo integra a receita do contribuinte, sendo este apenas contribuinte de direito, e não de fato. Destarte, o valor de ICMS a ser excluído da base de cálculo só pode ser o “destacado em nota fiscal”, e não o valor pago, como afirma a Solução de Consulta nº 13 da Cosit (Coordenação-Geral de Tributação), visto que esse entendimento configura flagrante falácia.

#### **4.2 Parecer COSIT nº 10/2021 – RFB**

Em mais uma tentativa de resguardar o direito da União, a Advocacia Geral da União (AGU) interpôs, em 2018, os embargos declaratórios para tentar reduzir o valor do ICMS a ser excluído e para também modular os efeitos temporais da decisão do mérito julgado anteriormente. Com embasamento nesta linha de pensamento da AGU, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (SRF) editou normas internas, como a Solução COSIT 13/2018, a Solução COSIT 10/2021 e a Instrução Normativa SRF nº 1.911/19, as quais limitavam o ICMS recolhido como o único possível a ser excluído, desconsiderando-se o ICMS “destacado em nota fiscal”.

Para esclarecer ou dirimir suas dúvidas, o contribuinte pode formular consultas à Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira, relativa aos tributos administrados pela Receita Federal e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio (BRASIL, 2023). Assim, surgiram as normas internas supracitadas, elaboradas a partir de consultas dos contribuintes.

Ainda que o acórdão publicado em 2021 houvesse esclarecido os temas

controversos, como a permissão de se excluir o valor do ICMS “destacado em nota fiscal” do cálculo de PIS e COFINS e a modulação da eficácia temporal destes efeitos a partir de março de 2017 para os contribuintes que ajuizaram ações e pedidos administrativos após a conclusão do julgamento inicial do STF, a Fazenda Federal ainda apresentou mais uma análise do tema, com efeitos imediatos aos contribuintes ao emitir a Solução COSIT 10/2021, afirmando que “na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep (ou COFINS) a compensar, o valor do ICMS “destacado na nota fiscal” deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria.”

Essa tentativa de reduzir a tomada de créditos de PIS e COFINS por parte dos adquirentes de insumos, com o argumento de que, se o ICMS não integra a base destes tributos, também não deveria compor os créditos tomados, vilipendia a noção básica de Contabilidade, uma vez que a não-cumulatividade dispõe que, a cada etapa da cadeia de produção/circulação da mercadoria ou serviço, somente há cobrança de do tributo sobre o valor adicionado, não incidindo tributo sobre o que foi pago ou recolhido na etapa anterior.

Desta forma, é importante ressaltar que, para os adquirentes de insumos, em produções mais extensas, adota-se o regime da não-cumulatividade a fim de se apurar os tributos PIS e COFINS pela comparação dos créditos oriundos das aquisições e dos débitos advindos das alienações.

Ademais, o julgamento do STF não trata dessa questão do regime de não-cumulatividade, o qual é abordado nas Lei nº 10.637/02 e 10.833/03, além da Instrução Normativa SRF nº 1.911/2019. Nestas normas, nada se fala sobre o ICMS e as exceções previstas limitam-se à taxatividade da lei, logo não se pode pretender limitar os contribuintes sem embasamento legal.

Em razão desse entendimento, o Poder Judiciário tem se posicionado contra esse parecer da Receita Federal, afastando sua aplicabilidade quanto à limitação do regime de não-cumulatividade no aproveitamento dos créditos, mais precisamente ao fato de que a base de cálculo do crédito de PIS e COFINS é o preço de aquisição dos produtos, o que inclui o ICMS. Desta feita, a Receita editou nova norma revogando a supracitada, a Instrução Normativa SRF nº 2.121/2022, especificamente em seu art. 26, inciso XII, já com novas alterações em 2023, que se

compatibilizam com a decisão do Pretório Excelso.

### **4.3 Inconstitucionalidade da cobrança da diferença de PIS e COFINS**

Os jurisdicionados estão sujeitos às arbitrariedades do órgão fiscal federal no que tange à questão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS para as empresas dos regimes de tributação não-cumulativo.

Este fato ocorre em razão do tema 69 ter estado por tanto tempo em análise no Supremo Tribunal Federal, pois a Fazenda Nacional ainda tentou alternativas e meios protelatórios para postergar as execuções ajuizadas pelos contribuintes, tendo ainda aplicado entendimento errôneo, baseado na Solução de Consulta nº 13, da Cosit, a fim de enquadrar os contribuintes em malha fiscal através do cruzamento de informações entre DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) e EFD (Escrituração Fiscal Digital).

Esses mecanismos de fiscalização e cobrança consistem em verdadeira filigrana jurídica, pois cercam os contribuintes de forma a impedir seu direito de executar o crédito perante a União, conforme a decisão do RE 574706, além de gerar execuções fiscais indevidas, ocasionando locupletamento ilícito por parte do ente federativo, o que vai de encontro aos preceitos fundamentais da segurança jurídica e da coisa julgada.

A medida adotada pela Receita Federal do Brasil se fundamentava em interpretação deturpada da súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça, além de não explicar como se dá a forma de cálculo, constituindo o crédito tributário sem embasamento legal ou jurisprudencial e de forma arbitrária, com a seguinte redação: “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

O órgão fiscal entendia que o contribuinte entrava em malha fiscal ao declarar o valor do PIS e da COFINS e, posteriormente, quando retirava o ICMS “destacado em nota fiscal” do PIS e da Cofins, desconsiderando o efetivamente pago.

Antes de haver a autuação, o suposto crédito tributário era enviado à Fazenda Nacional, a qual inscrevia diretamente na dívida ativa da União o contribuinte que adota essa conduta de exclusão do ICMS “destacado em nota fiscal”. Contudo, é

notável o descumprimento das decisões judiciais, tanto no aspecto da repercussão geral do RE 574706, quanto nas decisões individuais que ratificam o entendimento tributário em tela, o que viola o fundamento constitucional da segurança jurídica, gerando graves transtornos aos contribuintes.

A coisa julgada é princípio fundamental, resguardado no inciso XXXVI, artigo 5º, da Constituição Federal de 1988, além dos artigos 6º, § 3º, da LICC, e os artigos 467 a 475, com as ressalvas dos artigos 485, 475-L, § 1º, e 741, parágrafo único, todos do Código de Processo Civil, que concretizam o instituto. Este consiste em mecanismo garantidor da estabilidade jurídica, isto é, da segurança das relações, inclusive entre o Fisco e os contribuintes. Desta forma, a jurista Marina Falcão (2016) lembra que “o princípio da preservação da coisa julgada revela-se como uma faceta do princípio da segurança jurídica, da estabilidade das relações jurídicas já constituídas e decididas”.

De acordo com Sérgio Gilberto Porto (2006, p. 50-51, *apud* FALCÃO, 2016), em sua obra sobre o tema:

“Indubitavelmente, a autoridade da coisa julgada não se impõe como efeito da sentença, mas, sim, no entender de LIEBMAN, como uma qualidade, uma virtualidade, uma potencialidade que habita o próprio ato sentencial e nasce com ele, não se concebendo possa existir – em face de sua finalidade e natureza – sem que seja capaz de produzir tal resultado, pois este integra sua essência. A eficácia, que não se confunde com a autoridade, é a força que emana da sentença transitada em julgado voltada para um resultado e tem como suporte a estatalidade desse próprio ato.

(...)

Dessa forma, pode-se afirmar que, em ultima ratio, os fundamentos da coisa julgada, em face de seus propósitos filosóficos de oferecer segurança jurídica, radicam-se na finalidade inata do ato sentencial de regular definitivamente certa relação jurídica (eficácia), o qual, por força da vontade do Estado, pode ser imposto perante todos (autoridade).”

O ato da Administração Pública de inscrição em dívida ativa do suposto crédito tributário era notoriamente inconstitucional, à medida que violava a coisa julgada material e causava severa instabilidade jurídica aos contribuintes.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Partindo do pressuposto de que o contribuinte é parte hipossuficiente na relação tributária com o Estado, o presente trabalho se propõe a explicar a inconstitucionalidade observada no ato fiscal diante da recente decisão do STF – RE

574706 –, além de contribuir para a ciência jurídica com a investigação das causas e consequências dessa demanda tributária e das medidas cabíveis na defesa do direito do jurisdicionado.

Houve, ainda, divergências quanto à determinação de qual ICMS pode ser excluído da base de cálculo, pois o contribuinte, bem como a doutrina nacional, entende que se trata do ICMS “destacado em nota fiscal”, porém a Receita Federal estava fiscalizando e inscrevendo em dívida ativa os valores aproximados da diferença encontrada no cruzamento de informações da Declaração de Tributos Federais (DCTF) e da Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Ocorre que a União vem se valendo de um entendimento abusivo na cobrança de tributos, especificamente PIS e COFINS, ao longo dos anos, constituindo um enriquecimento ilícito, que prejudica demasiadamente o contribuinte, à medida que lhe gera um ônus tributário indevido e o impede, muitas vezes, de obter certidão negativa de débitos fiscais, o que culmina em dificuldades financeiras e até mesmo encerramento de negócios. Nesse contexto, a relevância do presente objeto de pesquisa encontra-se em argumentar tecnicamente em prol do contribuinte, a fim de evitar o excesso de exação.

Em razão da desobediência da Fazenda Pública, ao impor critérios divergentes ou interpretar normas e jurisprudências para subverter as decisões judiciais, a execução do direito garantido judicialmente fica prejudicada e, ainda que o contribuinte optasse por abrir novo processo administrativo de solicitação dos valores liquidados, tinha de enfrentar uma nova análise burocrática que estava sujeita a ser negada.

O dispêndio econômico nas ações judiciais e administrativas só pode ser suportado por empresas de porte financeiro elevado, visto que esse trabalho demanda conhecimento específico e restrito, o que culmina em custo mensal ou final acima do que a maioria dos contribuintes não pode arcar. Desta forma, o acesso à Justiça resta prejudicado e muitas empresas acabam deixando de reaver o crédito devido. Essa dificuldade gerada pela Administração Pública faz parte de uma conduta política que gera grandes custos às pessoas jurídicas e arrecada irregularmente volumes altos de contribuições sociais aos cofres públicos.

As possibilidades do contribuinte diante do Fisco são mais limitadas, à medida



que não são imputados aos gestores ou agentes públicos o descumprimento das decisões judiciais, logo a coerção judicial fica restrita à aplicação de astreintes<sup>5</sup>, as quais apenas atingem os cofres públicos e, por muitas vezes, não coíbem arbitrariedades na tomada de decisão dos administradores públicos.

O contribuinte tem duas atitudes possíveis com a prestação jurisdicional favorável: solicitar a restituição, que ocorre por meio de liberação de precatórios ou requisição de pequeno valor (RPV), ou pedir a compensação de valor via PER/DCOMP Web<sup>6</sup>. Ambas medidas são requisitadas através de processo administrativo aberto em meio digital – DDA – ou presencial nas sedes da Receita Federal.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, 515 p.

BONFANTI, Cristiane. Teses filhotes do ICMS no PIS/Cofins podem custar R\$ 90,3 bilhões à União. **JOTA**. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/teses-filhotes-do-icms-pis-cofins-26012022>>. Acesso em 30 nov. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 9 out. 2023.

BRASIL. **Formalizar consulta sobre interpretação da legislação tributária**. 5 jan. 2023. Disponível em: <<https://www.gov.br/pt-br/servicos/formalizar-consulta-sobre-interpretacao-da-legislacao-tributaria#:~:text=A%20consulta%20dever%C3%A1%20ser%20dirigida,necess%C3%A1rias%20%C3%A0%20elucida%C3%A7%C3%A3o%20da%20mat%C3%A9ria>>. Acesso em: 9 out. 2023.

---

<sup>5</sup> A expressão astreintes têm origem no direito francês e representa uma espécie de multa processual. Na verdade, as astreintes configuram um mecanismo de execução indireta, cuja finalidade é coagir o devedor ao cumprimento da obrigação mediante a imposição de multa pecuniária. (HERTEL, 2018)

<sup>6</sup> Pessoas Físicas: O PER/DCOMP Web é uma aplicação existente no Portal e-CAC que permite ao contribuinte realizar o pedido de restituição e a declaração de compensação do Pagamento Indevido ou a Maior em Darf, inclusive as quotas do IRPF.

Pessoas Jurídicas: A aplicação permite o pedido de restituição ou ressarcimento e a declaração de compensação de: (...)

PIS ou COFINS não cumulativo: Obs: No caso de um pedido de ressarcimento, o contribuinte poderá selecionar entre os créditos de PIS ou Cofins a partir do Período de Apuração 2014. (RECEITA FEDERAL; MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018).

**BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019.**

Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 27, 15 out. 2019. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=compilado&idAto=104314>>. Acesso em: 9 out. 2023.

**BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 2121, de 15 de dezembro de 2022.**

Consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 46, 20 dez. 2022. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127905#2401450>>. Acesso em: 9 out. 2023.

**BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em:

<[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10637.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm)>. Acesso em 9 out. 2023.

**BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em:

<[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.833.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm)>. Acesso em 9 out. 2023.

**BRASIL. Ministério da Fazenda. Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária.** 8 ago. 2023. Disponível em:

<[https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf\\_-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf](https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf)>. Acesso em: 9 out. 2023.

**BRASIL. Receita Federal; Ministério da Fazenda. PER/DCOMP Web.** 8 jan. 2018.

Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/restituicao-ressarcimento-reembolso-e-compensacao/perdcomp/perdcomp-web/perdcomp-web>>. Acesso em 20 nov. 2023.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 436, Primeira Seção, DF, 14 abr. 2010. Diário da Justiça Eletrônico,** nº 53, 13 mai. 2010. Disponível em:

<[https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017\\_42\\_capSumula436-440.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf)>. Acesso em 9 out. 2023.

**BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574706. Relatora:**

Ministra Cármen Lúcia, DF, 15 mar. 2017. **Diário da Justiça Eletrônico**, nº 53, 20 mar. 2017. Disponível em:  
 <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>>  
 . Acesso em: 9 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Decl. no Recurso Extraordinário 574706. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, DF, 13 mai. 2021. **Diário da Justiça Eletrônico**, nº 92, 14 mai. 2021. Disponível em:  
 <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>>  
 . Acesso em: 9 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1452421 RG/PE - Pernambuco - Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Relatora: Ministra Rosa Weber, DF, 22 set. 2023. **Diário da Justiça Eletrônico**, nº 220, 29 set. 2023. Disponível em:  
 <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral13313/false>>.  
 Acesso em: 9 out. 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. 798 p.

EQUIPE DE PROFESSORES DA FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DA USP. **Contabilidade Introdutória**. 12ª edição. São Paulo: Grupo GEN/Atlas, 2023. p. 45. E-book. ISBN 9788597021011. Disponível em:  
 <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597021011/>>. Acesso em: 20 nov. 2023.

FALCÃO, Marina Vasques Duarte de Barros. **A garantia constitucional da coisa julgada**. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.72, jun. 2016. Disponível em:  
 <[https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao072/Marina\\_Falcao.html](https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao072/Marina_Falcao.html)>. Acesso em 1 mar. 2021

HERTEL, Daniel Roberto. **As astreintes e o novo Código de Processo Civil**. Revista Âmbito Jurídico, nº 171, Ano XXI, abril/2018. Disponível em>:  
 <<https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-171/as-astreintes-e-o-novo-codigo-de-processo-civil/#:~:text=A%20express%C3%A3o%20astreintes%20t%C3%AAm%20origem,a%20imposi%C3%A7%C3%A3o%20de%20multa%20pecuni%C3%A1ria.>> Acesso em 9 out. 2023.

HIGASHINO, Fernanda Lains. PIS/Cofins na base de cálculo do PIS/Cofins: o que está em jogo na discussão? **JOTA**, 25 out. 2021. Disponível em:  
 <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pis-cofins-na-base-do-pis-cofins-25102021>>. Acesso em: 30 nov. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Estudo sobre o

impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. **IBPT**, São Paulo, 25 jun. 2021. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/estudo-impacto-exclusao-do-icms-pis-cofins/>>. Acesso em 30 nov. 2023.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. Colaborador Ricardo Pereira Rios. – 12. ed. [2ª Reimp.]. São Paulo: Grupo GEN/Atlas, 2023. E-book. ISBN 9788597028041. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597028041/>>. Acesso em: 20 nov. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. Fortaleza: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>>. Acesso em: 20 nov. 2023.

MONGUILOD, Ana Carolina; GUEIROS NETO, Carlos Alberto. ‘Tese do século’: Entenda o julgamento sobre ICMS na base do PIS/Cofins. **JOTA**, 7 mar. 2022. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/tese-do-seculo-entenda-julgamento-icms-base-pis-cofins-07032022>>. Acesso em: 30 nov. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553623255. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623255/>>. Acesso em: 30 nov. 2023.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei P. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. E-book. ISBN 9788553612932. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553612932/>>. Acesso em: 30 nov. 2023.

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 5ª edição. São Paulo: Grupo GEN/Atlas, 2018. E-book. ISBN 9788597017182. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597017182/>>. Acesso em: 20 nov. 2023.

RICHARDSON, Maikon. Como saber qual enquadramento tributário ideal para a minha empresa. **SEBRAE**, 18 nov. 2023 Disponível em: <<https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ap/artigos/como-saber-qual-o-enquadramento-tributario-para-minha-empresa,2ae2ace85e4ef510VqnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acesso em 30 nov. 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 451.

SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>>. Acesso em: 20

nov. 2023.

SINDILOJAS-SP. Ação Coletiva retira ICMS da base de cálculos do Pis e Cofins. **SINDLOJAS São Paulo**, 2 ago. 2017. Disponível em: <<https://sindilojas-sp.org.br/acao-coletiva-retira-icms-da-base-de-calculos-do-pis-e-cofins/>>. Acesso em 30 nov. 2023.

SOUSA, Edmilson Patrocínio de. **Contabilidade Tributária-Aspectos Práticos e Conceituais**. São Paulo: Grupo GEN/Atlas, 2018. E-book. ISBN 9788597018493. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018493/>>. Acesso em: 20 nov. 2023.

SZCZYPIOR, Ana Paula. Como advogar na tese do século: exclusão ICMS do PIS/COFINS. **Cálculo Jurídico**, 18 jun. 2021. Disponível em: <<https://calculojuridico.com.br/como-advogar-tese-seculo-tributaria/>>. Acesso em 30 nov. 2023.