

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Faculdade de Direito

Edviges Victória Oliveira de Lima

A inconstitucionalidade da manutenção do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da Cofins: O Julgamento e a modulação de efeitos do Tema nº 1.125 do STJ.

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

São Paulo

2023

Edviges Victória Oliveira de Lima

A inconstitucionalidade da manutenção do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da Cofins: O Julgamento e a modulação de efeitos do Tema nº 1.125 do STJ.

Trabalho apresentado como exigência parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Estevão Horvath.

São Paulo
2023

AGRADECIMENTOS

Agradeço do fundo do meu coração a todas as pessoas que me acompanharam e apoiaram nesta jornada de cinco anos para minha obtenção do grau de bacharel em direito. Sem o amor, o apoio e a dedicação de cada um de vocês, essa conquista não seria possível. Hoje, desejo expressar minha gratidão especial a algumas pessoas que foram fundamentais nessa caminhada.

Aos meus pais, Francisco e Elisângela, que sempre estiveram ao meu lado, me encorajando e me motivando a estudar e a nunca desistir dos meus sonhos, o meu mais profundo agradecimento. Todo o esforço de vocês para que eu e meus irmãos nos dedicássemos aos estudos apesar das adversidades valeu a pena. Sou imensamente grata por todo o amor, apoio e sacrifícios que fizeram por mim.

Aos meus irmãos, Heloísa e Guilherme, que compartilharam comigo tantos momentos de alegria, incentivo e compreensão, meu sincero agradecimento. Vocês são a minha fonte de inspiração e o exemplo de resiliência, e sou muito grata por ter vocês ao meu lado em cada passo dessa jornada acadêmica e da vida.

Aos meus professores, que me guiaram, desafiaram e transmitiram conhecimentos preciosos ao longo dessa trajetória, não tenho palavras suficientes para expressar minha gratidão. Seu comprometimento e dedicação em levar o ensino do Direito de forma crítica e com um olhar além das salas de aula fez toda a diferença na minha formação. Vocês são verdadeiros mestres, e serei eternamente grata por todo o aprendizado adquirido.

Um agradecimento especial à minha orientadora da iniciação científica, Prof^a Dra. Marina Faraco Lacerda Gama. Seu apoio incansável, sua orientação paciente e sua confiança em meu potencial foram essenciais para o desenvolvimento deste trabalho. Seu conhecimento, experiência e entusiasmo em ensinar jovens pesquisadores é admirável. Agradeço por ter a honra de tê-la como mentora e por todas as contribuições valiosas que você trouxe na minha trajetória acadêmica até aqui.

E, por fim, agradeço aos meus colegas de classe Alexandre Petrolino, Carolina Insoliti, Carolina Arantes, Caio Hama, Cícero Ivanilson, José Carlos Rocha, João Barras, Natália Ranieri, Gabrielli Proença, Larissa Cintra, Isabella D'Agostino, Luciana Caseiro, Luiza Gasperini e Pedro Rodrigues. Juntos, enfrentamos cinco anos de desafios, compartilhamos momentos de estudo e superamos obstáculos. O apoio mútuo, a troca de ideias e os desabafos nas escadas da Pontifícia foram fundamentais para que essa experiência tenha sido maravilhosa. Sou grata por cada um de vocês, pois nossa jornada não teria sido a mesma sem a amizade e parceria que construímos ao longo do curso.

Aproveito este momento para expressar minha profunda gratidão às políticas assistenciais e ao programa FIES (Fundo de Financiamento Estudantil). Sei que minhas palavras serão insuficientes para descrever a importância dessas iniciativas em minha jornada acadêmica, mas gostaria de deixar registrado meu agradecimento sincero. Às políticas assistenciais, que visam garantir acesso à educação e apoio aos estudantes de maneira igualitária, meu profundo reconhecimento. Essas políticas têm o poder de transformar vidas, como foi o meu caso.

Que essas políticas e programas continuem sendo fortalecidos, ampliados e aprimorados, para que mais pessoas possam ter acesso a uma educação de qualidade e transformar suas vidas, assim como eu tive a oportunidade de fazer.

A todos vocês, pais, irmãos, professores, orientadora e colegas de classe, agradeço do fundo do meu coração. Essa monografia é resultado do esforço coletivo, do apoio incondicional e do amor que recebi de cada um de vocês. Sei que esta conquista não é só minha, mas de todos nós. Que este agradecimento emocionado seja apenas um pequeno gesto diante de todo o carinho e dedicação que vocês depositaram em mim.

Que possamos continuar trilhando juntos novos caminhos, superando desafios e celebrando conquistas. Sou eternamente grato por ter vocês em minha vida.

Obrigada!

RESUMO:

O julgamento do Tema 69/STF, conhecido como "tese do século", decidiu que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins por ser incompatível com o princípio da não cumulatividade. No entanto, a decisão não abordou a exclusão do ICMS-ST na base de cálculo dos mesmos tributos, o que implicou em diversas demandas dos contribuintes buscando estender esse entendimento ao regime de substituição tributária. Nesse sentido, o STF reconheceu a ausência de repercussão geral sobre o tema e estabeleceu que a controvérsia em relação à inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da Cofins é infraconstitucional. Assim, o assunto será julgado pelo STJ sob o rito dos recursos repetitivos, no âmbito do Tema nº 1.125. Cumpre destacar que o regime da substituição tributária é uma técnica em que o sujeito passivo de obrigação tributária é responsável pelo pagamento antecipado do imposto ou contribuição, garantindo a restituição imediata caso o fato gerador não ocorra. Assim, o ICMS-ST é uma técnica utilizada para facilitar a fiscalização dos recolhimentos, em que o contribuinte substituto recolhe antecipadamente o ICMS presumido sobre a base de cálculo do produto, considerando a margem de valor agregado, além do ICMS devido sobre a venda da mercadoria. No entanto, assim como o ICMS comum, o ICMS-ST não representa receita ou faturamento, mas um encargo incidente na venda ou revenda da mercadoria ao consumidor final. Portanto, a inclusão dos valores do ICMS/ST nas bases de cálculo do PIS e da Cofins viola o conceito de faturamento e o texto constitucional, bem como as posições do STF no julgamento do Tema nº 69. Esta monografia busca demonstrar a necessidade de aplicar o princípio da isonomia para estender o entendimento do STF sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins também ao ICMS-ST, no regime de substituição tributária.

Palavras-chave: Substituição tributária. ICMS. ICMS-ST. Faturamento. Tema nº 69/STF. Tema nº 1125/STJ. Base de cálculo. PIS. Cofins.

ABSTRACT:

The judgment of Theme 69/STF, known as the "case of the century," determined that ICMS should be excluded from the calculation base of PIS and Cofins due to its incompatibility with the non-cumulative principle. However, the decision did not address the exclusion of ICMS-ST from the calculation base of the same taxes, which led to several demands from taxpayers seeking to extend this understanding to the tax substitution regime. In this regard, the STF recognized the absence of a general repercussion on the matter and established that the controversy regarding the inclusion of ICMS-ST in the calculation base of PIS and Cofins is infraconstitutional. Consequently, the issue will be judged by the STJ under the repetitive appeals procedure, within Theme no. 1,125. It is worth noting that the tax substitution regime is a technique in which the taxpayer is responsible for the prepayment of the tax or contribution, ensuring immediate restitution if the presumed taxable event does not occur. Thus, ICMS-ST is a technique used to facilitate the control of collections, where the substitute taxpayer collects in advance the presumed ICMS based on the product's added value margin, in addition to the ICMS due on the sale of the goods. However, like regular ICMS, ICMS-ST does not represent revenue or turnover but rather an incidental burden on the sale or resale of goods to the final consumer. Therefore, the inclusion of ICMS/ST values in the calculation base of PIS and Cofins violates the concept of turnover, the constitutional text, and the positions of the STF in the judgment of Theme no. 69. This monograph aims to demonstrate the need to apply the principle of equality to extend the STF's understanding regarding the exclusion of ICMS from the calculation base of PIS/Cofins to ICMS-ST as well, within the tax substitution regime.

Keywords: Tax substitution. ICMS. ICMS-ST. Turnover. Theme no. 69/STF. Theme no. 1125/STJ. Calculation base. PIS. Cofins.

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO: | 1 |
| 1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO DA CONTROVÉRSIA: | 1 |
| 1.2. APRESENTAÇÃO DA JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA: | 3 |
| 2. A SISTEMÁTICA DO ICMS E DO ICMS-ST: | 4 |
| 2.1. EXPOSIÇÃO SOBRE AS CARACTERÍSTICAS GERAIS E ESPECIFICIDADES DO ICMS; | 4 |
| 2.2. A SISTEMÁTICA DO ICMS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; | 12 |
| 3. O JULGAMENTO DO TEMA 69: | 19 |
| 3.1. RESUMO DA LIDE E DE SUAS REPERCUSSÕES; | 19 |
| 3.2. A RELAÇÃO DO JULGAMENTO DO TEMA 69 DO STF COM O TEMA NO 1.125 DO STJ; | 23 |
| 4. TEMA Nº 1.125 DO STJ: | 24 |
| 4.1. RESUMO DA TESE DA EXCLUSÃO DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS; | 24 |
| 4.2. BREVE SÍNTESE DAS MOVIMENTAÇÕES PROCESSUAIS OBSERVADAS NOS RESP 1896678/RS E RESP 1958265/SP QUE COMPÕEM O TEMA Nº 1.125/STJ; | 27 |
| 5. MODULAÇÃO DE EFEITOS: | 29 |
| 6. CONCLUSÃO: | 31 |
| REFERÊNCIAS: | 33 |

1. INTRODUÇÃO:

1.1. Contextualização da controvérsia:

O julgamento do Tema 69/STF, popularmente conhecido como “tese do século”, determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, por entender que a inclusão seria incompatível com o princípio da não cumulatividade, disposto no art. 155, 2º, inciso I, da CRFB/88. No entanto, a referida decisão se manteve silente quanto a exclusão do ICMS-ST na base de cálculo dos mesmos tributos, o que repercutiu em diversas demandas dos contribuintes requerendo a extensão desse entendimento para o regime da substituição tributária.

Provocado a se manifestar sobre a controvérsia, o STF reconheceu a ausência de repercussão geral sobre o tema, firmando a tese de que é infraconstitucional a controvérsia relativa à inclusão ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da Cofins. Diante disso, a demanda será julgada pelo STJ, na forma do Tema nº 1.125, sob o rito dos recursos repetitivos.

O regime da substituição tributária para frente/progressiva se fundamenta no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, e representa uma técnica de apuração e pagamento pela qual a lei atribui a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Nesse sentido, o ICMS-ST é uma técnica utilizada para facilitar a fiscalização dos recolhimentos, de modo que o contribuinte substituto (importador/ fabricante/fornecedor vendedor), além de recolher o próprio ICMS devido sobre a operação da venda da mercadoria, recolhe também, antecipadamente e sobre uma base de cálculo presumida considerando a margem de valor agregado do produto que será devido pelo adquirente do produto (contribuinte substituído/revendedor) quando este vier a revender a mercadoria ao consumidor final.

Ocorre que assim como o ICMS comum, os valores recolhidos dentro do regime da substituição tributária não representam receita ou faturamento, mas um mero encargo incidente na venda ou revenda da mercadoria ao consumidor final. Desse modo, a inclusão dos valores relativos ao ICMS/ST exigidos na Lei nº 12.973/201 nas bases de cálculo do PIS e da COFINS igualmente violam o conceito privado de faturamento, motivo pelo qual representa uma violação do texto constitucional e posicionamentos do E. STF, que define faturamento como a totalidade das receitas de vendas efetivamente auferidas pelo contribuinte.

Diante do exposto, a presente monografia pretende demonstrar a necessidade da aplicação do princípio da isonomia para que o entendimento fixado pelo STF no julgamento RE 574.706, Tema 69, seja estendido aos contribuintes do regime da substituição tributária, de modo a ampliar o direito da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS ao ICMS-ST.

1.2. Apresentação da justificativa e relevância da pesquisa:

A aplicação do regime de substituição tributária na cobrança do ICMS é justificada pela necessidade de otimizar a arrecadação e fiscalização do imposto em cadeias de produção e venda complexas, visando a redução da sonegação por parte dos diversos contribuintes envolvidos nessas cadeias.

A cobrança do ICMS-ST abrange setores de grande relevância para a economia nacional, incluindo produtos como combustíveis e lubrificantes, cimento, motocicletas, automóveis, bebidas em geral, entre outros. Esses setores desempenham um papel crucial na economia e representam uma parcela significativa da arrecadação de impostos.

Sob essa perspectiva, o julgamento do Tema no 1.125/STJ terá um impacto significativo em um número expressivo de contribuintes, tornando sua análise e repercussão de extrema importância no campo do Direito Tributário.

Além disso, o estudo do ICMS de substituição tributária é essencial para a sociedade por diversas razões. Em primeiro lugar, essa modalidade de cobrança afeta diretamente os preços dos produtos, uma vez que os valores do ICMS-ST são repassados aos consumidores finais. Portanto, entender os mecanismos e critérios de cálculo do ICMS-ST é fundamental para garantir a transparência e a justiça na tributação.

Adicionalmente, o estudo do ICMS de substituição tributária é relevante para a segurança jurídica dos contribuintes. A complexidade desse regime de cobrança, aliada às divergências de interpretação e aplicação da legislação, pode gerar incertezas e litígios. Assim, aprofundar o conhecimento sobre o ICMS-ST auxilia na compreensão das obrigações fiscais e na defesa dos direitos dos contribuintes diante de possíveis questionamentos ou autuações por parte das autoridades fiscais.

Em suma, o estudo do ICMS de substituição tributária é fundamental para compreender os mecanismos de arrecadação e fiscalização do imposto, bem como para garantir a justiça tributária e a segurança jurídica dos contribuintes. Além disso, dada a importância dos setores abrangidos pelo ICMS-ST, o julgamento do Tema no

1.125/STJ terá um impacto significativo e será um marco relevante no campo do Direito Tributário.

2. A SISTEMÁTICA DO ICMS E DO ICMS-ST:

2.1. Exposição sobre as características gerais e especificidades do ICMS;

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), é um imposto de competência estadual e distrital¹ cuja instituição ocorre mediante lei ordinária e que encontra a sua previsão constitucional no art. 155, II, da CRFB/88, o qual institui o seguinte:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos 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;

De acordo com os ensinamentos do Professor Roque Antônio Carrazza, o ICMS aglutina cerca de cinco impostos distintos², quais sejam:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferente, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que de algum modo, compreende o que nasce na entrada 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 extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

¹ Em duas hipóteses excepcionalíssimas, previstas nos arts. 147 e 154, II, da Constituição Federal, há previsão de que a União desfrute de competência para criar o ICMS no âmbito dos Territórios Federais e na eminência ou em caso de guerra.

² CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 37.

Ante ao exposto, cumpre a análise das especificidades de cada um dos cinco tipos de impostos abarcados pelo ICMS, cujas especificidades serão tratadas a seguir.

Inicialmente, a modalidade de ICMS que possui a maior relevância econômica é a do ICMS sobre as operações mercantis. Essa modalidade possui como regra-matriz as operações de circulação de mercadorias, ainda que essas operações tenham início no exterior.

Ressalte-se que por “circulação” entende-se a efetiva transferência da posse ou propriedade de uma mercadoria, não sendo abrangida por essa categoria de imposto a mera circulação física de mercadorias entre unidades de uma mesma empresa/remetente, por exemplo. Desse modo, a verificação da alteração da titularidade da mercadoria é a hipótese de incidência dessa modalidade de ICMS, de forma que a obrigação tributária nasce no momento da entrada da mercadoria nos estabelecimentos dos sujeitos passivos.

São três os sujeitos passivos do ICMS sobre as operações mercantis: o comerciante, o industrial e o produtor, os aquele que lhes faça as vezes. Sob esse aspecto, o Professor Roque Antonio Carrazza assevera³ que os sujeitos passivos aqui mencionados não se restringem aos conceitos legalmente utilizados no Direito Civil ou no Direito Comercial, mas sim na verificação da habitualidade da prática das operações mercantis e na sujeição do indivíduo a regra-matriz deste tributo. Não obstante, o art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) fixou o entendimento de que a incidência desse tributo se dá pela habitualidade e pelo volume das operações mercantis.

No que tange a base de cálculo do tributo do ICMS sobre as operações mercantis, utiliza-se sempre o valor da operação tributada. Enquanto a alíquota, por sua vez, é fixada por meio de lei ordinária pelos Estados e pelo Distrito Federal, sendo facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas e máximas nas operações internas quando verificada Guerra Fiscal entre os Estados.

Por outro lado, o ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal possui como regra-matriz, como o próprio nome já diz, as operações

³ Ibidem, p. 40 e 41.

de transporte interestadual e intermunicipal, mesmo que essas operações tenham início no exterior.

As operações tributadas abrangem desde o trânsito de pessoas ao trânsito de mercadorias, desde que o serviço prestado seja apenas de transporte e prestado em regime de direito privado, como, por exemplo, as transportadoras de mercadorias. Excluem-se desta modalidade de ICMS o autotransporte e a transferência de bens entre estabelecimentos da mesma empresa.

Ante ao exposto, verifica-se que a hipótese de incidência do ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal é *“a circunstância de uma pessoa prestar, a terceiro, um serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado”*⁴. Ressalte-se, aqui, que a prestação desse serviço é tributada exclusivamente pelo Estado em que o transporte se iniciou.

Ao que se refere ao sujeito passivo dessa modalidade de ICMS, é sempre a figura do prestador do serviço que deve arcar com o encargo tributário. Quanto a base de cálculo utilizada para o recolhimento do tributo, utiliza-se sempre o preço do serviço tributado, de modo que podem ser utilizados como base de cálculo valor da passagem, nos serviços de transporte de passageiros, ou o valor do frete, no que se refere ao transporte de cargas.

Quanto ao ICMS sobre serviços de comunicação, tributam-se as prestações onerosas de serviços de comunicações, ou seja, a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação está caracterizada na prestação de serviços de comunicação no âmbito do direito privado.

Nesse sentido, o Professor Roque Antonio Carrazza⁵ assevera o seguinte:

De fato, o ICMS-Comunicação depende, para nascer *in concreto*, da existência de um serviço, prestado com autonomia e fito de lucro, na mesma linha de definição do CC, que, em seu art. 594, estabelece: “Toda espécie de

⁴ Ibidem, p. 171.

⁵ Ibidem, p. 254.

serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”.

Ante ao exposto, depreende-se que o sujeito ativo do ICMS-Comunicação é o Estado ou Distrito Federal em que o serviço é fruído, enquanto o sujeito passivo é o consumidor final do serviço. Quanto a base de cálculo, emprega-se o preço do serviço de comunicação,

A terceira modalidade é a do ICMS-Combustíveis, cuja hipótese de incidência compreende as operações referentes a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, conforme o previsto no art. 155, § 3º, da Constituição Federal. Nesse sentido, a base de cálculo do referido tributo é logicamente o valor da produção, importação, circulação, distribuição ou consumo dessas mercadorias.

A quarta modalidade é a do ICMS-Energia Elétrica, cuja hipótese de incidência é o consumo, via negócios jurídicos, de energia elétrica. Assim como as modalidades anteriores, o sujeito ativo é o Estado ou Distrito Federal em que o serviço é fruído, enquanto o sujeito passivo é o consumidor final, que é substituído pela distribuidora de energia elétrica.

Por fim, a base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica é o valor da energia elétrica consumida, isto é, *“o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria ao consumidor final”*⁶.

A quinta e última modalidade de ICMS é a do ICMS-Minerais. A hipótese de incidência desse tributo é a ocorrência da extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, de modo que a sua base de cálculo é o valor das referidas operações. Enquanto os sujeitos ativos e passivos permanecem os mesmos das modalidades anteriormente mencionadas.

Não obstante, as cinco modalidades de ICMS possuem características comuns, como a não cumulatividade e da seletividade.

⁶ Ibidem, p. 322.

Inicialmente, cumpre destacar que um dos princípios característicos do ICMS é o princípio da não cumulatividade. Esse princípio pode ser compreendido como a vedação da oneração, repetida e de maneira sobreposta, de todas as etapas da circulação de bens e da prestação de serviços.

A Constituição Federal instituiu o método subtrativo para vedar os efeitos da cumulatividade do ICMS. Para tanto, a aplicação da alíquota tributária é feita sobre a diferença entre as saídas e entradas referentes a tais bens ou serviços, conforme está previsto no art. 155, § 2º, 1 e II, da CF, a saber:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos 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;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - 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;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Note-se, portanto, que a cada operação há uma dedução dos montantes tributários que incidiram nas fases anteriores da cadeia de produção ou prestação de serviços, de modo que o montante pago a título de ICMS em um dado momento da cadeia de produção não irá compor a base de cálculo do mesmo produto em outra fase da cadeia de produção.

Ante ao exposto, é evidente que a cumulatividade do ICMS é constitucionalmente vedada. Essa vedação advém do fato de que o princípio da não cumulatividade possui um importante papel social, na medida em que:

O princípio da não cumulatividade garante, ao contribuinte, o pleno aproveitamento dos créditos de ICMS e tem o escopo de evitar que a carga

econômica do tributo (i) distorça as formações dos preços das mercadorias ou dos serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, e (ii) afete a competitividade das empresas.⁷

Outro princípio tipicamente relativo ao ICMS é o Princípio da Seletividade. Inicialmente, ao tratar da seletividade do ICMS é necessário destacar que, por possuir natureza fiscal e extrafiscal, esse tributo não possui apenas função arrecadatória, mas também possui função de interferência no domínio econômico.

Isso se dá porque o ICMS é um tributo tipicamente arrecadado pelo consumidor final na compra de produtos e serviços essenciais a vida, como alimentos, vestimentas, combustíveis e energia elétrica. Por esse motivo eventuais alterações nas alíquotas, bases de cálculo e na arrecadação desse tributo implicam em repercussões diretas na economia do país, e, conseqüentemente, no bem-estar dos cidadãos.

Nesse sentido, o princípio da seletividade do ICMS determina alíquotas distintas de acordo com a natureza do bem de consumo ou dos serviços tributados, aplicando critérios como o da essencialidade das mercadorias ou serviços para reduzir ou majorar as alíquotas a ele empregadas.

Assim, visando promover a facilitação da circulação de mercadorias e a prestação de serviços essenciais à sociedade, a seletividade do ICMS atua como um mecanismo de ordenação político econômica, conforme estabelece o Professor Roque Antonio Carrazza⁸ nos trechos a seguir:

Com isso, pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou convenientes à sociedade e, em contranota, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional. É por isso, aliás, que, em algumas operações com produtos supérfluos, a alíquota aplicada é de 25% (o valor da operação) e, em outras, com produtos essenciais, as alíquotas baixam para 18%, 17% e, até, 12% e 9%, havendo casos em que não há incidência da exação.

Evidentemente, a essencialidade de que aqui se cogita tem por escopo favorecer os consumidores finais, que, como não se contesta, são o que

⁷ Ibidem, p. 400.

⁸ Ibidem, p. 508 e 509.

suportam a carga econômica do ICMS. Não é por outra razão que quem, adquirindo bem ou serviço luxuoso, revela possuir grande capacidade econômica deve ser proporcionalmente mais tributada por meio deste imposto do que quem compra um bem imprescindível à sua vida ou frui de um serviço essencial. É que, neste último caso, não há, em rigor,

liberdade de consumo, mas, apenas, necessidade, já que ninguém pode prescindir de pão, de transporte coletivo, de energia elétrica, de remédios (apenas para citarmos alguns exemplos). Daí ser imperioso que sobre estes bens e serviços se faça sentir um tratamento fiscal mais brando.

Ressalte-se, no entanto, que o Princípio da Seletividade tem como objeto a essencialidade das mercadorias e serviços tributados e jamais a discriminação dos contribuintes por quaisquer razões.

Ao final, cabe mencionar que há algumas imunidades tributárias atinentes ao ICMS. Essas imunidades são constitucionalmente previstas e constituem “negativas de competência tributária”, uma vez que a Constituição Federal veta que os sujeitos ativos do ICMS, isto é, os Estados e Distrito Federal, exerçam a competência que lhes fora outorgada pela própria Constituição Federal para tributar certos produtos.

Para Adolpho Bergamini, as imunidades possuem função de promover a garantias de valores vitais da sociedade, conforme exposto a seguir:

Há uma razão para isso. As imunidades objetivam resguardar certos valores constitucionais contra a ação do Estado que, antevendo possíveis ganhos tributários, poderiam prejudicar a livre circulação da cultura, as atividades de instituições de ensino (que oferecem algo – o ensino – que a princípio cabe ao Estado), associações sem fins lucrativos etc⁹.

Tal afirmativa se coaduna com a existência da imunidade tributária dos livros, prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal, uma vez que o bem jurídico protegido pela imunidade é a preservação da cultura e da educação.

Não obstante, há outras operações imunes a cobrança de ICMS, como as operações interestaduais com energia elétrica, independentemente da destinação que a ela vier a ser dada (art. 155, § 2º, X, "b", da CF); o ouro, quando definido em lei

⁹ BERGAMINI, Adolpho. ICMS: Coleção Curso de Tributos Indiretos, Volume I. 3 ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2015, p. 139.

como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, § 5º da CF); as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita" (art. 155, § 2º, X, "d", da CF), etc.

2.2. A sistemática do ICMS de substituição tributária;

Almejando reduzir a imensa evasão fiscal em cadeias difusas de produção e aprimorar a fiscalização do cumprimento de obrigações tributárias nas referidas cadeias, foi proposta a desvinculação dos conceitos de contribuinte e responsável, para que a arrecadação desses tributos fosse feita no regime da substituição tributária.

No regime da substituição tributária há imputação legal da responsabilidade de recolhimento de um determinado tributo a um terceiro, que faz parte da cadeia de produção, mas que não realizou (ao todo ou em parte) o fato gerador em cobro. A esse terceiro, é dado o nome de substituto tributário, enquanto ao contribuinte, o praticante do fato gerador, denomina-se substituído tributário.

Ante ao exposto, compreende-se que o ICMS-ST é um regime de recolhimento em que o tributo que é devido por terceiros, os quais denominam-se substituídos, tem a responsabilidade de arrecadação atribuída a um terceiro contribuinte eleito legalmente para fazê-lo, denominado substituto tributário.

Desse modo, o regime da substituição tributária abrange todas as etapas da cadeia mercantil de uma determinada mercadoria ou serviço, desde a primeira venda da empresa que a importou ou industrializou até a última venda realizada do varejista ao consumidos final, garantindo assim a efetividade da arrecadação dos tributos devidos em cadeias de produção difusas.

Em termos gerais, o dispositivo constitucional que autoriza a substituição tributária em quaisquer tributos está previsto no art. 150, § 7º, da Constituição Federal, que prevê o seguinte:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Ante ao exposto, torna-se evidente que a ferramenta da substituição tributária seria uma espécie de adiantamento do recolhimento - por parte de terceiros

cuja responsabilidade é atribuída por lei - de tributos cujo fato gerador ainda não ocorreu, isto é, cujo fato gerador é presumido.

Ao que se refere a atribuição da sistemática da substituição tributária no recolhimento do ICMS, essa possibilidade foi instituída anos após a promulgação da Constituição Federal de 1988. A previsão legal para essa forma de recolhimento foi instituída nos arts. 6º ao 9º da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), conforme se verifica a seguir:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Evidente, portanto, que a figura do ICMS-ST surge no ordenamento jurídico brasileiro como uma alternativa de arrecadação do tributo no âmbito das operações internas e nas operações interestaduais. No que tange as cadeias de circulação no âmbito de um mesmo Estado, compete a Lei Estadual instituí-la, conforme disposto no art. 6º da Lei Kandir. Por outro lado, se tratando de cadeias cuja operação é interestadual, é preciso que seja firmado um acordo ou convênio entre os Estados, conforme prevê o art. 9º da Lei Kandir.

Ademais, cumpre destacar o Convênio ICMS nº 142/18, do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Esse convênio estabelece os critérios para os acordos celebrados pelas unidades federadas para fins de adoção do regime da substituição tributária do ICMS, estabelecendo parâmetros básicos como:

(i) os bens e mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária do ICMS; (ii) a atribuição da responsabilidade, na condição de sujeito passivo por substituição, do contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias; (iii) a fixação do cálculo do imposto retido, etc.

Estabelecidos esses parâmetros legais para a aplicação do regime da substituição tributária em operações de ICMS, faz-se necessária a análise de alguns atributos específicos dessa modalidade de arrecadação.

Inicialmente, cumpre delimitar a base de cálculo e a forma de recolhimento do ICMS-ST. A previsão legal da base de cálculo do ICMS-ST encontra sua previsão no art. 8º da Lei Kandir, o qual possui o seguinte conteúdo:

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

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou

através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

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

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

Ante ao exposto, verifica-se que há três modalidades distintas de implementação da substituição tributária, quais sejam: (i) a substituição tributária regressiva; (ii) a substituição tributária progressiva; e (iii) a substituição tributária concomitante. As três modalidades possuem como critério de distinção a natureza temporal, conforme será explicitado a seguir.

Na substituição tributária regressiva o substituto tributário está localizado na parte final da cadeia de produção, isto é, a substituição ocorre após a ocorrência de outros fatos geradores. Assim, verifica-se que a base de cálculo do ICMS-ST é o valor de toda a operação, abrangendo todas as etapas até o ato tributável praticado pelo substituído tributário, conforme o previsto no inciso I do artigo 8º, da Lei Kandir.

Ato contínuo, nessa modalidade de substituição verifica-se a ocorrência do diferimento, caracterizado pela postergação de uma ou algumas etapas do processo de circulação da mercadoria que não são tributadas até uma determinada etapa da cadeia de produção, mas que são recolhidas em conjunto pelo substituto tributário¹⁰.

Verifica-se, portanto, que o diferimento não implica na desoneração da etapa anterior, mas sim na postergação do recolhimento. Nesse sentido, o diferimento pode se encerrar em dois momentos distintos: (i) o da entrada da mercadoria no estabelecimento adquirente (última etapa antes do consumidor final)

¹⁰ PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO. Enciclopédia Jurídica. Isenção. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/290/edicao-1/isencao>>. Acesso em: 13 de junho de 2023.

ou (ii) na saída da mercadoria do produto do estabelecimento adquirente (efetiva saída do produto para o consumidor final).

A substituição tributária progressiva, por sua vez, consiste no adiantamento, mediante a presunção da ocorrência de fatos geradores futuros, de modo que o substituto tributário é incumbido de recolher o imposto que supostamente irá incidir em toda a cadeia de produção.

Acerca da substituição tributária progressiva, Adolpho Bergamini¹¹ assevera o seguinte:

Em razão desta antecipação de fatos geradores, os substituídos não creditam o imposto sobre a entrada das próprias mercadorias sujeitas à substituição tributária, mas também não lança débitos quando elas saem, porquanto o imposto sobre toda a cadeia mercantil já foi antecipadamente recolhido pelo substituto. É dizer, o contribuinte eleito pela lei é o responsável pelo pagamento do ICMS relativo a fatos geradores a serem realizados por outros contribuintes em etapas de circulação subsequentes e ainda não ocorridas.

O regime de substituição tributária alberga todas as etapas da cadeia mercantil de uma determinada mercadoria, desde a primeira venda da empresa que a importou ou a industrializou até a última venda realizada pelo varejista ao consumidor final. É lícito afirmar, em última análise, que em verdade a operação efetivamente almejada pelo regime de substituição tributária é esta venda ao consumidor final, tanto assim que a base de cálculo do ICMS-ST é, em geral, definida: (i) pelo preço final de venda sugerido pelo fabricante ou importador; ou (ii) pela margem de valor agregado, que pressupõe um percentual de valoração do preço da mercadoria da fábrica/importador até o consumidor final.

Diante do exposto, é nítido que a aferição da base de cálculo do ICMS-ST progressivo não pode ser a mesma do ICMS-ST regressivo. Conforme o disposto no inciso II do artigo 8º, da Lei Kandir, há duas bases de cálculo distintas que podem ser aplicadas nas hipóteses da substituição tributária progressiva.

A primeira hipótese de base de cálculo a ser aplicada está descrita no § 2º do referido artigo 8º. Essa hipótese se verifica quando há atribuição de uma base de cálculo previamente estabelecida por órgão competente sobre uma

¹¹ BERGAMINI, Adolpho. ICMS: Coleção Curso de Tributos Indiretos, Volume I. 3 ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2015, p. 54.

determinada mercadoria ou serviço, de modo que estes possuem um preço final, único e máximo, previamente estabelecido. Nessa hipótese, a base de cálculo utilizada será o preço final da mercadoria. A mesma base de cálculo pode ser utilizada quando o preço final do produto é sugerido pelo fabricante ou importador, nos termos do § 3º do art. 8º da Lei Kandir.

A segunda hipótese de base de cálculo, que por sua vez é a mais usual, se refere as operações em que não se verificam as hipóteses contidas nos §§ 2º e 3º do artigo 8º da Lei Kandir. Nesses casos, a base de cálculo utilizada é a apuração do ICMS-ST a partir das margens de valor agregado (MVA) dadas pela legislação de cada Estado.

Desse modo, Adolpho Bergamini descreve que a apuração do cálculo do valor do ICMS-ST devido deve ser feita conforme os seguintes parâmetros¹²:

Nos termos do artigo 8º, II, da Lei Complementar nº 87/96, o cálculo do ICMS-ST deve considerar o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário, o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço e a margem de valor agregado,⁶ inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

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

Ou seja, o cálculo do ICMS-ST devido será obtido mediante a aplicação da alíquota interna do Estado, ou do Estado de destino das mercadorias, caso se trate de ICMS-ST em operação interestadual, mas o valor a ser recolhido será a diferença entre o ICMS próprio do substituto tributário e o ICMS-ST calculado nos moldes acima.

Por último, há a hipótese da substituição tributária concomitante, na qual o substituto tributário é responsável por recolher os tributos das operações anteriores, os próprios e os de operações futuras.

Essa modalidade de substituição tributária é usualmente verificada nas operações interestaduais, sendo comum que os Estados exigem o recolhimento de ICMS na entrada das mercadorias em seu território.

¹² Ibidem, p. 349 e 350.

Nesses casos é cobrado o imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria e o imposto devido pelas operações subsequentes, conforme as bases de cálculo utilizadas nas substituições tributárias regressiva e progressiva.

Por fim, é necessário elencar as hipóteses de não incidência do ICMS-ST. De acordo com Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 142/18, não incide ICMS-ST sobre:

- I - Às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante do mesmo bem e mercadoria;
- II - Às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista;
- III - Às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize o mesmo bem ou mercadoria;
- IV - Às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento localizado em unidade federada que lhe atribua a condição de substituto tributário em relação ao ICMS devido na operação interna;
- V - Às operações interestaduais com bens e mercadorias produzidas em escala industrial não relevante, nos termos deste convênio.

As hipóteses de não incidência elencadas acima se fundamentam no fato de que apesar de as transferências se assemelharem a transações comerciais para efeitos de incidência do ICMS, elas não se configuram como autênticas operações de compra e venda sujeitas à tributação. Assim, devido ao fato de não serem transações de venda em si, mas sim atos que precedem a venda, a legislação permite que o contribuinte utilize qualquer valor como base de cálculo, desde que não seja inferior ao custo.

3. O julgamento do Tema 69:

3.1. Resumo da lide e de suas repercussões;

O julgamento do Tema nº 69 do Supremo Tribunal Federal (STF), ficou popularmente conhecido por “tese do século” devido ao seu imenso impacto nos cofres públicos. O referido Tema se referia a controvérsia acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do Programa de Seguridade Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), de modo foi julgado nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, submetido ao rito da repercussão geral, pelo STF.

A tese discutida no referido Recurso Extraordinário em alguns preceitos que serão expostos detalhadamente a seguir.

Inicialmente, cumpre lembrar que, conforme o disposto no art. 195.I, “b”, da Constituição Federal¹³, o PIS e a Cofins são contribuições sociais que incidem sobre a receita ou o faturamento das empresas. Não obstante, ambas contribuições podem ser cobradas pelo regime cumulativo, nos termos da Lei nº 9.718/1998, ou ainda no regime não cumulativos, conforme dispõem as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

Por outro lado, o ICMS, conforme foi explicitado anteriormente, incide sobre a circulação de bens e serviços e possui como característica intrínseca a ele o princípio da não cumulatividade, o qual é constitucionalmente previsto no art. 155, II, § 2º, I, da Constituição Federal.

Ocorre que antes do julgamento do Tema nº 69/STF, o entendimento prevalente do Fisco e da Jurisprudência era de que o valor do ICMS presente nas notas fiscais de vendas de mercadorias e serviços compunham

¹³ 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;

parte da receita bruta ou do faturamento das empresas, o que consequentemente implicava em sua inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Inconformados, os contribuintes passaram a se insurgir contra a tese que antes prevalecia, arguindo que o ICMS não poderia compor a receita ou o faturamento de uma empresa (os quais são as bases de cálculo do PIS e da Cofins), uma vez que o benefício econômico referente a ele é auferido por terceiros, quais sejam Estados e o Distrito Federal que são os sujeitos ativos do ICMS.

Ironicamente, em 10 de agosto de 2016 o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial nº 1.144.469/RS, na qual fixou a tese de que seria legal a inclusão do ICMS na base de Cálculo do PIS e da Confins. Contudo, menos de um ano após o referido julgamento, o STF julgou o RE nº 574.706/PR, no qual fixou a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

O fundamento da tese fixada foi o de que o ICMS comporia uma espécie de “receita transitória” nos valores auferidos pelas empresas, mas que ao final da operação ou da prestação do serviço esses valores seriam transferidos para o Estado competente para recolher o tributo. Assim, o ICMS não comporia parte do faturamento ou da receita das empresas, o que consequentemente tornaria indevida a incidência do PIS e da Cofins.

Assim, foi expedido o seguinte Acórdão¹⁴:

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.

¹⁴ Tema nº 69, Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2017).

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, excluir-se 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”.

No entanto, o Acórdão que fixou tal entendimento padeceu de omissões, em especial em relação a modulação de efeitos da referida decisão, de modo que foram opostos Embargos de Declaração.

Os referidos embargos foram julgados apenas em 13 de maio de 2021, quando foram fixados os entendimentos que: (i) ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins é todo aquele destacado na nota fiscal da operação de venda, e não somente o que foi efetivamente recolhido; e (ii) definiu a modulação de efeitos a partir de 15 de março de 2017.

Desse modo, a ementa do julgamento dos referidos Embargos de Declaração¹⁵ foi a seguinte:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES.

AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISSCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO.

MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NAO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” - , RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS

¹⁵ Tema nº 69, Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2021).

ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO.

EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

Ante ao exposto, após o julgamento dos referidos Embargos de Declaração, os contribuintes passaram a ter o direito de compensação dos valores do ICMS destacado em suas notas fiscais a partir de março de 2017, independentemente de medidas judiciais.

Ou seja, todos os contribuintes que pagaram as Contribuições do PIS e da Cofins com a inclusão do ICMS em suas bases de cálculo, passaram a poder requerer a compensação administrativa de seu crédito, desde que observado o limite da data base de março de 2017.

No entanto, ocorre que os fundamentos que levaram a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins podem ser verificados na inserção de outros tributos nas bases de cálculo das referidas contribuições sociais. Diante disso, surgiram as denominadas “teses filhotes”, que objetivam a extensão da tese empregada em outros tributos, como o ICMS-ST, que será descrito a seguir.

3.2. A relação do julgamento do Tema 69 do STF com o Tema no 1.125 do STJ;

Conforme exposto anteriormente, a tese da exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da Cofins é uma espécie de “tese filhote” do Tema nº 69/STF, uma vez que se almeja o reconhecimento da inconstitucionalidade da inclusão dos valores decorrentes da modalidade de recolhimento do ICMS por substituição na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Ocorre que apesar de ter julgado o Tema nº 69, o STF nos autos do Recurso Especial nº 1.258.842/RS, reconheceu a ausência de repercussão geral sobre o tema, firmando a tese de que é infraconstitucional a controvérsia relativa à inclusão, na base de cálculo do PIS/Cofins, do montante correspondente ao ICMS destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva.

Ante ao exposto, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça procedeu com a afetação dos Recursos Especiais nº 1.896.678 e 1.958.265, ambos de relatoria do ministro Gurgel de Faria, para julgamento sob o rito dos repetitivos.

Desse modo, foi cadastrado o Tema nº 1.125/STJ, na qual será discutida a possibilidade exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins devidas pelo contribuinte substituído.

Por fim, o Superior Tribunal de Justiça determinou a suspensão em segunda instância e no STJ, até o julgamento do tema, dos demais recursos e agravos de mesma tese. Características, peculiaridades e andamentos do Tema nº 1.125/STJ serão devidamente expostos a seguir.

4. TEMA Nº 1.125 DO STJ:

4.1. Resumo da tese da exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da Cofins;

Conforme exposto anteriormente, em 17/12/2021, o Superior Tribunal de Justiça afetou os Recursos Especiais nºs 1.896.678/RS e 1.958.265/SP, como paradigmas da controvérsia repetitiva descrita no Tema nº 1125/STJ, nos quais se discute a tese da “Possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins devidas pelo contribuinte substituído”.

Note-se, que apesar de possuir semelhanças com o Tema nº 69/STF, como a não qualificação do ICMS como componente da receita bruta ou do faturamento das empresas ou mesmo a sua incompatibilidade com as bases de cálculo do PIS e da Cofins em virtude do princípio da não cumulatividade intrínseco a esse tributo, o Tema nº 1125/STJ possui diferenças relevantes que devem ser analisadas com atenção.

A primeira distinção que se verifica é que os Recursos Especiais nºs 1.896.678/RS e 1.958.265/SP foram movidos pelos contribuintes substituídos, isto é, pelos responsáveis tributários cujo recolhimento do tributo foi realizado por outrem (substituto tributário), cujos tributos recolhidos têm destino aos cofres públicos estaduais e do Distrito Federal.

Nesse sentido, os contribuintes argumentam que o regime da substituição tributária progressiva é uma técnica utilizada tão somente para facilitar a fiscalização dos recolhimentos por parte do Fisco, de modo que o contribuinte substituto, além de recolher o próprio ICMS próprio devido sobre a operação da venda da mercadoria, recolhe também, antecipadamente e sobre uma base de cálculo presumida considerando a margem de valor agregado do produto, geralmente estabelecida por cada Estado (ICMS/ST) que será devido pelo adquirente do produto quando este vier a revender a mercadoria ao consumidor final.

Ocorre que ao adquirir a mercadoria para revenda, o contribuinte substituído reembolsa ao substituto o valor pago por este, antecipadamente, a título de ICMS-ST.

Desse modo, argumenta-se que apesar de proceder com o recolhimento dos referidos tributos, o substituído tributário tem o valor do ICMS-ST embutido nos custos de aquisição dos bens que serão revendidos ao consumidos final, de modo que o ICMS-ST presente em suas notas fiscais não deveria compor o faturamento ou a receita bruta dessas empresas.

Isso se dá porque a inclusão dos valores relativos ao ICMS-ST exigidos na Lei nº 12.973/201 nas bases de cálculo do PIS e da COFINS igualmente violam o conceito privado de faturamento, eis que a exação legal pretende tributar não o ingresso de valor no patrimônio da Impetrante, e sim um mero repasse de receita, em grave contradição ao disposto na Constituição Federal e no posicionamento do E. STF no julgamento do Tema nº 69, que definiu o faturamento como a totalidade das receitas de vendas (mercadorias e serviços) efetivamente auferidas pelo contribuinte.

Para tanto, faz-se necessário observar o conceito de faturamento exposto pelo Professor Roque Antonio Carrazza¹⁶, que assevera o seguinte:

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. (...) a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos 'faturam ICMS'. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

Ainda nesse sentido, os contribuintes arguem que, segundo a doutrina e a jurisprudência de Direito Tributário, é essencial para a configuração de faturamento a

¹⁶ In ICMS, 2002, pp. 433, 434 e 435.

existência de um elemento novo que passa a compor, definitivamente, o patrimônio do contribuinte.

Assim, advogam os contribuintes para que se considere a distinção entre a mera entrada (ingresso) da receita, até porque o mero ingresso corresponde a um valor que embora adentre ao patrimônio do contribuinte, a ele nada agrega, já a receita tem como pressuposto o efetivo valor a integrar o patrimônio do contribuinte.

Nesse sentido, assevera-se que os valores pagos e recebidos pelos contribuintes substituídos para compra de mercadorias para a revenda de mercadorias no regime tributário da substituição tributária do ICMS não equivalem, em sua integralidade, à receita propriamente dita, visto que são compostos também de antecipação do imposto estadual que, é cediço, é receita do ente federativo competente, *in casu*, dos Estados.

Ante ao exposto, entende-se que a questão se debruça sobre a inclusão ou não do ICMS-ST destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto tributário no regime da substituição tributária progressiva na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Os Fiscos dos Estados de São Paulo e do Rio Grande do Sul, que são, respectivamente, Recorrente e Recorrido nos Recursos Especiais n°s 1.958.265/SP e 1.896.678/RS, argumentam que não há identidade entre as teses fixadas no Tema 69/STF e Tema 1.125/STJ, uma vez que, segundo seu entendimento, o ICMS-ST comporia o custo da mercadoria vendida pelo contribuinte substituído, e, conseqüentemente, se submeteria ao conceito de receita bruta.

4.2. Breve síntese das movimentações processuais observadas nos REsp 1896678/RS e REsp 1958265/SP que compõem o Tema nº 1.125/STJ;

Para melhor compreensão do Tema nº 1.125/STJ, cabe uma breve análise dos Recursos Especiais nºs 1896678/RS e 1958265/SP, que foram afetados pelo rito dos recursos repetitivos e cujo julgamento implicará na fixação do tema acerca da exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Inicialmente, cumpre analisar a lide a que se refere o Recurso Especial nº 1896678/RS. Esse Recurso Especial tem origem no Mandado de Segurança nº 5003474-82.2019.4.04.7111, de competência da Justiça Federal do Rio Grande do Sul. O referido Mandado de Segurança foi impetrado pela empresa Deltasul Utilidades Ltda em face da Fazenda Nacional e possuía como objetivo *“o reconhecimento de seu direito líquido e certo à exclusão do ICMS-ST das bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, com a compensação dos valores recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos, atualizados pela taxa Selic”*¹⁷.

Sobreveio Sentença que denegou a segurança pleiteada com fulcro no art. 487, I, do CPC. Inconformada, a Impetrante interpôs Recurso de Apelação, na qual requereu a reforma da Sentença. Apresentadas as Contrarrazões à Apelação, foi proferido Acórdão que negou provimento ao Recurso de Apelação, nos termos da ementa exposta a seguir

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

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

¹⁷ Acórdão do Recurso de Apelação nº 5003474-82.2019.4.04.7111, Tribunal Regional Federal da 4ª Região (BRASIL, 2020).

Foram opostos Embargos de Declaração, os quais foram improvidos, de modo que em 22 de maio de 2020 a Deltasul Utilidades Ltda interpôs Recurso Especial. Os autos foram recebidos pelo STJ e afetados pelo rito dos recursos repetitivos em 17/12/2021.

Por outro lado, há o Recurso Especial nº 1958265/SP, trata-se de demanda semelhante, mas na qual foi interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão do TRF3, em que se decidiu que a orientação firmada no Tema 69/STF deveria ser aplicada à exclusão do ICMS pago por substituição tributária. A Fazenda argumenta, em síntese, que o ICMS-ST compõe o custo da mercadoria comercializada pelo contribuinte substituído, devendo integrar o conceito de receita bruta.

Ante ao exposto, observa-se que ambos os Recursos Especiais tratam da mesma matéria. Contudo, o Recurso Especial do Rio Grande do Sul foi interposto contra Acórdão desfavorável ao contribuinte, enquanto o Recurso Especial de São Paulo foi interposto contra Acórdão desfavorável a Fazenda Pública Estadual.

O Tema nº 1.125/STJ começou a ser julgado em 23 de novembro de 2022 pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça. Na ocasião, houve sustentação oral do Professor Roque Antonio Carrazza, que ressaltou que no julgamento do Tema nº 69/STF não houve qualquer menção de distinção entre o ICMS comum e o ICMS-ST, bem como defendeu que caso não haja a referida exclusão, haverá um tratamento desigual entre contribuintes, uma vez que o contribuinte que não puder excluir o ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da Cofins suportará um encargo tributário 26% maior do que o contribuinte beneficiado pelo julgamento do Tema nº 69/STF.

Em sequência, o Relator Ministro Gurgel Faria proferiu voto favorável aos contribuintes, na medida em que defendeu que *“Substituídos ou não, ocupam posições jurídicas idênticas de submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a distinção encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento”*¹⁸.

No entanto, o julgamento do Tema foi suspenso em razão do pedido de vista da Ministra Assusete Magalhães, de modo que não foi julgado até o momento.

¹⁸ DA REDAÇÃO. STJ: Relator vota a favor de exclusão do ICMS-ST do PIS/Cofins. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/377532/stj-relator-vota-a-favor-de-exclusao-do-icms-st-do-pis-cofins>. Acesso em: 13 de junho de 2023.

5. Modulação de efeitos:

Apesar de a modulação de efeitos de julgamentos de recursos repetitivos no âmbito do STJ ser recente, sendo a sua primeira aplicação datada de 2018, entende-se que o julgamento do Tema nº 1.125/STJ é passível de aplicação de modulação de efeitos, uma vez que se enquadra nos requisitos presentes no art. 927, parágrafo 3º, do Código de Processo Civil, quais sejam:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

Assim, conforme exposto no capítulo anterior, até a data de entrega do presente trabalho monográfico não houve o julgamento do Tema nº 1.125/STJ. Diante da ausência de fixação da modulação de efeitos até o momento, cumpre a análise das possíveis modulações cabíveis a demanda, bem como suas respectivas repercussões para o Fisco e para os contribuintes.

Modulação de efeitos mais danosa aos interesses dos contribuintes seria o estabelecimento como marco temporal para os efeitos do reconhecimento da inconstitucionalidade a publicação da ata de julgamento. Essa foi a modulação utilizada no julgamento do Tema nº 201/STF, e implicaria na impossibilidade da compensação dos valores indevidamente pagos até o julgamento do tema, assim, o contribuinte, apesar de ter um julgamento favorável a si, ficou restrito somente a deixar de pagar os valores indevidos após o julgamento do feito.

A segunda possibilidade de modulação seria a utilizada no julgamento do Tema nº 69/STF, que empregou o marco temporal fixado para a compensação dos valores indevidamente pagos foi a data da sessão de julgamento. Essa decisão foi extremamente criticada à época, uma vez que contribuiu para o aumento da judicialização antes mesmo de uma definição do tribunal sobre a matéria, uma vez

que os contribuintes ficam compelidos a sobrecarregar o Judiciário com suas demandas para que os temas de seu interesse sejam afetados e julgados mais rapidamente.

Não obstante, cumpre destacar que a modulação de efeitos do Tema nº 69/STF apenas repercutiu na compensação dos tributos indevidamente pagos porque a demanda ficou pendente de julgamento dos Embargos de Declaração por mais de três anos. Caso o contrário, teria os mesmos efeitos práticos da modulação de efeitos do Tema nº 201/STF, uma vez que seria vedado ao contribuinte compensar os valores pagos indevidamente antes do julgamento do Recurso.

Por fim, a modulação de efeitos que seria mais compatível com o ordenamento jurídico tributário e com os interesses dos contribuintes seria o reconhecimento da inconstitucionalidade do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da Cofins e a delimitação do prazo de cinco anos contados a partir da data do trânsito em julgado dos recursos do Tema 1.125/STJ para a compensação dos tributos indevidamente pagos.

Contudo, a modulação de efeitos delimitada no marco de cinco anos após o trânsito em julgamento do feito para a compensação dos tributos indevidamente pagos não parece ser uma alternativa factível quando observamos outras modulações de efeitos realizadas pelo STF e STJ, uma vez que se verifica um esforço do Judiciário em modular as decisões para que haja o menor impacto financeiro possível ao Fisco.

Ante ao exposto, a alternativa que parece mais plausível seria a da modulação de efeitos com o marco temporal fixado na data da sessão de julgamento, assim como no julgamento do Tema 69/STF. Isso porque desse modo haveria uma espécie de pacificação ou reforço da modulação de efeitos do Tema 69/STF, implicando em uma padronização das modulações de efeitos referentes as teses filhotes do referido tema. Ademais, essa alternativa oneraria menos o Fisco e repercutiria em maior estabilidade e segurança jurídica.

6. CONCLUSÃO.

Diante de todo o exposto, conclui-se que o julgamento e a modulação de efeitos do Tema nº 1.125 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) são fundamentais para promover segurança jurídica em relação a necessidade de exclusão de tributos não cumulativos nas bases de cálculo das Contribuições do PIS e da Cofins, uma vez que a definição da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da Cofins irá fortalecer o entendimento jurisprudencial fixado pelo STF no julgamento do Tema nº 69.

Ao analisarmos o contexto do Tema nº 69 do Supremo Tribunal Federal (STF), conhecido como a "tese do século", compreendemos a relevância e o impacto dessa decisão sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Esse julgamento, realizado nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, sob o rito da repercussão geral, estabeleceu um marco para a interpretação das normas tributárias.

O Tema nº 1.125 do STJ, por sua vez, é considerado uma "tese filhote" do Tema nº 69 do STF. Seu objetivo é obter o reconhecimento da inconstitucionalidade da inclusão dos valores decorrentes da modalidade de recolhimento do ICMS por substituição na base de cálculo do PIS e da Cofins.

A fundamentação para a procedência do Tema nº 1.125/STJ reside no entendimento de que o ICMS-ST não deve compor a base de cálculo do PIS e da Cofins, assim como ocorreu com o ICMS no Tema nº 69 do STF.

A inclusão dos valores relativos ao ICMS-ST exigidos na Lei nº 12.973/201 nas bases de cálculo do PIS e da Cofins viola o conceito privado de faturamento, contrariando o disposto na Constituição Federal e o posicionamento do STF no julgamento do Tema nº 69. O faturamento deve ser entendido como a totalidade das receitas de vendas de mercadorias e serviços efetivamente auferidas pelo contribuinte, não abrangendo meros repasses de receita.

Nesse sentido, é imprescindível que o Tema nº 1.125/STJ seja julgado procedente, a fim de que se reconheça a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS-

ST na base de cálculo do PIS e da Cofins. Tal decisão contribuirá para a segurança jurídica, a isonomia tributária e a coerência com os princípios constitucionais, garantindo a justiça fiscal e evitando a tributação indevida sobre repasses de receitas.

Espera-se, portanto, que o Poder Judiciário, por meio do STJ, reafirme a interpretação adequada e coerente com a Constituição Federal e com o posicionamento do STF, assegurando aos contribuintes a correta aplicação do direito tributário e a não incidência indevida de tributos sobre o ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Diante dos argumentos apresentados, conclui-se que a procedência do Tema nº 1.125/STJ é essencial para a consolidação da jurisprudência e para a garantia dos direitos dos contribuintes, estabelecendo limites claros e adequados à tributação e resguardando a segurança e a justiça fiscal no país.

REFERÊNCIAS:

BERGAMINI, Adolpho. **Coleção Cursos de Tributos Indiretos volume 1 – ICMS**. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 69 - Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS**. Relatora: Min. Carmen Lúcia. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 12 ago. 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>>. Acesso em: 13 de junho de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema 1125 - Possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído**. Relator: Min. Gurgel de Faria. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1125&cod_tema_final=1125>. Acesso em: 13 de junho de 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Recurso de Apelação nº 5003474-82.2019.4.04.7111**. Disponível em: <https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41582129607843221478956775010&evento=490&key=75b1e0910296b4904b80712d58bdb416c135fbb8006f84ec2923d4bcd750f819&hash=a311325c5182316ddf6f2808d4ab4493>. Acesso em: 13 de junho de 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Noeses, 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio, **in ICMS**, 19. ed., São Paulo: Malheiros, 2022.

DA REDAÇÃO. STJ: **Relator vota a favor de exclusão do ICMS-ST do PIS/Cofins**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/377532/stj-relator-vota-a-favor-de-exclusao-do-icms-st-do-pis-cofins>. Acesso em: 13 de junho de 2023.

MARTINS, Fábio Andrade. **Restituição e complementação do ICMS na substituição tributária progressiva**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022.

MONGUILOD, Ana Carolina e outros. **‘Tese do século’: Entenda o julgamento sobre ICMS na base do PIS/Cofins**. Wikijota, 2022. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/tese-do-seculo-entenda-julgamento-icms-base-pis-cofins-07032022>>. Acesso em: 13 de junho de 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9a ed., São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO. Enciclopédia Jurídica. **Isenção**. Disponível em: < <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/290/edicao-1/isencao>>. Acesso em: 13 de junho de 2023.