

CENTRO UNIVERSITÁRIO TIRADENTES

CURSO DE DIREITO

GRADUAÇÃO EM DIREITO

LARISSA RODRIGUES DA SILVA

A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS:
ANÁLISE JURÍDICA DA TESE DO SÉCULO E REFLEXOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO

MACEIÓ

2025

LARISSA RODRIGUES DA SILVA

A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS:
ANÁLISE JURÍDICA DA TESE DO SÉCULO E REFLEXOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO

Monografia apresentada ao Curso de Direito do Centro Universitário Tiradentes – UNIT,
como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador(a): Prof.(a) Bruno Sarmento

MACEIÓ

2025

Catálogo na fonte: Biblioteca do Centro Universitário de Maceió, Unima | Afya

-
- S586e** Silva, Larissa Rodrigues da
A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS : análise jurídica da tese do século e reflexos no Direito Tributário brasileiro / Larissa Rodrigues da Silva. – Maceió, 2025.
53 f.
- Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) -Centro Universitário de Maceió – Unima | Afya, Maceió, 2025.
Orientador: Bruno Sarmento.
- Inclui Bibliografias.
1. ICMS. 2. PIS. 3. COFINS. 4. Tese do século. I. Sarmento, Bruno Sarmento. (Orient.). II. Centro Universitário de Maceió. III. Título.

CDU: 34

Bibliotecária responsável: Adriele da Silva Lima CRB-4/1898

RESUMO

O presente trabalho analisa os aspectos jurídicos e econômicos da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, tema consagrado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. A decisão, conhecida como “tese do século”, impactou significativamente a arrecadação tributária e o planejamento fiscal das empresas, especialmente no que se refere à recuperação de créditos pagos indevidamente. Nesse contexto, o trabalho tem como objetivo geral analisar os fundamentos constitucionais e práticos dessa decisão paradigmática, compreendendo sua construção jurídica e os reflexos no sistema tributário brasileiro. Para tanto, busca-se especificamente: identificar os argumentos jurídicos utilizados na exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, avaliar os impactos para os contribuintes e para a administração tributária e refletir sobre os efeitos dessa tese diante da proposta de Reforma Tributária em andamento. A pesquisa também examina o papel das ações coletivas na defesa dos contribuintes, considerando a atuação de associações e sindicatos como legitimados ativos e os desafios decorrentes da execução dos valores reconhecidos judicialmente. Além disso, o estudo confronta essa jurisprudência com as profundas alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que institui a Reforma Tributária e substitui tributos como o ICMS, PIS e COFINS pela CBS e IBS. Busca-se compreender se o novo modelo tributário promoverá maior segurança jurídica ou se poderá gerar novos litígios semelhantes àqueles enfrentados no regime anterior. A abordagem adotada foi qualitativa, com base em revisão bibliográfica, análise legislativa e jurisprudencial. Ao final, conclui-se que a tese da exclusão do ICMS representa um marco de controle do poder de tributar, cuja relevância permanece mesmo diante da reforma, e que o novo sistema exigirá atenção quanto à definição clara de base de cálculo, repartição federativa e não cumulatividade, para evitar a perpetuação da insegurança jurídica no cenário tributário brasileiro.

Palavras-chave: ICMS. PIS. COFINS. Tese do século. Recuperação de crédito tributário. Reforma tributária. Segurança jurídica

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
CAPÍTULO I - ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL ...	9
1.1 Conceito e espécies de tributos no ordenamento jurídico brasileiro	9
1.2 Contribuições sociais: natureza jurídica do PIS e da COFINS	9
1.3 Princípios constitucionais aplicáveis à tributação	10
1.3.1 Legalidade	10
1.3.2 Capacidade contributiva	11
1.3.3 Vedação ao confisco.....	11
1.3.4 Segurança jurídica	12
CAPÍTULO II - A CONSTRUÇÃO DA TESE JURÍDICA: EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS	13
2.1 Histórico da controvérsia jurídica.....	13
2.2 Interpretação da base de cálculo das contribuições sociais segundo a legislação	13
2.3 Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) e Recurso Extraordinário 574.706/PR.....	14
2.4 Decisão do STF: fundamentos jurídicos da exclusão do ICMS	15
2.5 Modulação de efeitos e seus fundamentos	16
CAPÍTULO III- ANÁLISE JURÍDICA DA TESE DO SÉCULO	18
3.1 Argumentos constitucionais e infraconstitucionais da tese vencedora.....	18
3.2 Divergência doutrinária e crítica à interpretação do STF	19
3.3 Reflexos na segurança jurídica e no pacto federativo	20
3.4 Jurisprudência atual e aplicação pelos tribunais inferiores	23

CAPÍTULO IV - IMPLICAÇÕES JURÍDICAS E PRÁTICAS PARA OS CONTRIBUINTES E PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	26
4.1 Restituição e compensação de valores pagos indevidamente.....	26
4.2 Limites temporais (trânsito em julgado, decadência e prescrição).....	27
4.3 Inseguranças e obstáculos na via administrativa (PER/DCOMP).....	29
4.4 Postura da Receita Federal e questionamentos pós-decisão	31
4.5 Aplicações jurisprudenciais divergentes (ex: ICMS destacado vs. recolhido).....	32
CAPÍTULO V - AÇÕES COLETIVAS E A RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA TESE DO SÉCULO	34
5.1 Natureza jurídica das ações coletivas tributárias	34
5.2 Legitimidade ativa de associações e sindicatos	35
5.3 Possibilidade de aproveitamento por associados não integrantes da ação	36
5.4 Jurisprudência do STF sobre coisa julgada e representatividade	37
5.5 Vantagens e limites da recuperação via ação coletiva na exclusão do ICMS	39
CAPÍTULO VI - CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA E A SUA RELAÇÃO COM A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS	42
6.1 Contextualização da Reforma Tributária e seus objetivos constitucionais	42
6.2 A extinção do ICMS, PIS e COFINS e a criação da CBS e do IBS.....	44
6.3 Os riscos de novas disputas jurídicas com a CBS e o IBS	45
6.4 Perspectivas da segurança jurídica tributária no novo modelo.....	47
CONCLUSÃO.....	49
REFERÊNCIAS	51

INTRODUÇÃO

A tributação constitui um dos principais instrumentos de intervenção do Estado na economia e de realização das suas funções constitucionais. O Sistema Tributário Nacional brasileiro, entretanto, é amplamente reconhecido por sua complexidade e elevada carga tributária, características que impactam diretamente a atividade econômica dos contribuintes, em especial das pessoas jurídicas. Dentro desse contexto, destaca-se a discussão acerca da inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo das contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, notadamente o PIS e a COFINS.

O tema da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS ganhou projeção jurídica e prática após o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR¹ pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que firmou entendimento pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições. A decisão, proferida em sede de repercussão geral, tornou-se um marco na jurisprudência tributária brasileira, sendo frequentemente denominada de "tese do século" devido aos seus expressivos efeitos financeiros e jurídicos.

Segundo o STF:

O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS, por não integrar o faturamento das empresas. O valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mera transposição contábil destinada ao Estado-membro.²

Essa passagem está contida no voto da Relatora Ministra Cármen Lúcia no RE 574.706/PR e foi determinante para a formação da tese jurídica acolhida pelo Supremo Tribunal Federal.

A relevância do tema se manifesta sob múltiplos aspectos. Do ponto de vista jurídico, a discussão envolve a interpretação do conceito constitucional de faturamento e receita, a aplicação de princípios constitucionais tributários e a delimitação do alcance das normas infraconstitucionais. Como bem pontua Amaro:

¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, relatora Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/RE-574706.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2025.

²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 574.706/PR. Rel. Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docID=754152708&docTP=TP>. Acesso em: 10 abr. 2025.

A expressão receita bruta, que aparece na legislação ordinária como base de cálculo do PIS e da COFINS, deve ser compreendida como receita própria, excluindo-se dela valores que apenas transitam pela contabilidade da empresa sem integrar seu patrimônio.³

A partir dessa concepção, verifica-se que a interpretação ampliativa da base de cálculo por parte do Fisco violava princípios constitucionais fundamentais.

Além disso, a controvérsia representa um ponto de inflexão na relação entre Fisco e contribuinte, refletindo sobre a segurança jurídica, a confiança legítima e os limites da atuação do Poder Judiciário na conformação do sistema tributário. De acordo com Ricardo Lobo Torres: “A segurança jurídica constitui um dos fundamentos do Estado de Direito, e implica a proteção da confiança legítima depositada pelo contribuinte na estabilidade das normas e das decisões judiciais.”⁴

A análise aprofundada dessa temática permite compreender não apenas o conteúdo técnico da tese jurídica em questão, mas também os reflexos estruturais que decisões dessa natureza provocam na ordem tributária brasileira.

Diante desse panorama, o presente trabalho tem como objeto de estudo a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, com foco nos aspectos jurídicos, econômicos e práticos da decisão do STF e suas implicações para os contribuintes, a administração tributária e o pacto federativo. O objetivo geral consiste em analisar os fundamentos constitucionais e práticos da decisão que ficou conhecida como “tese do século”. Como objetivos específicos, busca-se: identificar os argumentos jurídicos utilizados na exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições; avaliar os impactos para os contribuintes e para a administração tributária; e refletir sobre o efeito dessa tese diante da proposta de Reforma Tributária em andamento.

A problemática que norteia esta pesquisa é a seguinte: a decisão do STF no julgamento do RE 574.706/PR⁵, ao excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, foi capaz de promover segurança jurídica e justiça fiscal no modelo vigente, ou gerou novos desafios interpretativos e

³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 217.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 42.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, rel. Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/RE-574706.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2025

institucionais, especialmente à luz da Reforma Tributária proposta pela Emenda Constitucional nº 132/2023⁶?

Para responder à problemática proposta, a metodologia adotada foi a pesquisa qualitativa, com base em revisão bibliográfica de obras doutrinárias contemporâneas, análise legislativa e jurisprudencial, especialmente de decisões do STF e de tribunais inferiores, bem como estudos institucionais sobre os impactos econômicos e arrecadatórios da decisão.

Por fim, o estudo propõe uma reflexão crítica sobre os limites da atuação do Judiciário na conformação do sistema tributário nacional e os riscos de perpetuação da insegurança jurídica caso as premissas da tese do século não sejam devidamente incorporadas ao novo modelo fiscal em construção.

⁶ BRASIL. Presidência da República. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Promulgada em 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 30 jun. 2025.

CAPÍTULO I

ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1 Conceito e espécies de tributos no ordenamento jurídico brasileiro

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, dispõe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.⁷ O Código Tributário Nacional, por sua vez, em seu artigo 5º⁸, adota essa mesma classificação, mas a doutrina ainda reconhece a existência de outras espécies tributárias, como os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Conforme leciona Luciano Amaro:

A diferença essencial entre os tributos está no fato gerador. Os impostos são tributos que não exigem uma contraprestação direta do Estado; já as taxas estão ligadas ao exercício do poder de polícia ou à prestação de um serviço público específico e divisível. As contribuições de melhoria, por sua vez, decorrem de obras públicas que valorizem o imóvel do contribuinte.⁹

A classificação dos tributos não é meramente teórica, pois afeta diretamente a interpretação das normas constitucionais e legais, principalmente no que diz respeito às limitações ao poder de tributar e às regras de incidência. As contribuições sociais, como o PIS e a COFINS, integram a categoria das contribuições especiais e possuem natureza parafiscal, ou seja, sua arrecadação visa ao financiamento de finalidades públicas específicas.¹⁰

1.2 Contribuições sociais: natureza jurídica do PIS e da COFINS

Previstas no artigo 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal, as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm como uma de suas fontes a receita ou

⁷ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

⁸ Idem

⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 56.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 102.

o faturamento das empresas. O PIS e a COFINS são contribuições cobradas de forma cumulativa ou não cumulativa, dependendo do regime de apuração da empresa.¹¹

Como bem observa Hugo de Brito Machado: “O que se tributa com o PIS e a COFINS é a receita ou o faturamento, que se traduzem pelos ingressos que efetivamente aumentam o patrimônio da empresa, não se confundindo com valores que a ela não pertencem em caráter definitivo.”¹²

Essa conceituação é essencial para compreender o cerne da controvérsia quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições. Valores que não integram o patrimônio da empresa, ainda que por ela transitem contabilmente, não configuram receita nem faturamento para fins de tributação.

A natureza jurídica das contribuições sociais também se reflete nas garantias constitucionais aplicáveis, como a anterioridade anual e a noventena, além de exigir lei específica para sua instituição ou majoração. Sua função parafiscal também impõe limites materiais à atuação estatal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade estrita.

1.3 Princípios constitucionais aplicáveis à tributação

O sistema tributário nacional é regido por diversos princípios constitucionais que limitam a atuação do Estado no exercício do poder de tributar. Esses princípios não apenas garantem os direitos fundamentais dos contribuintes, mas também estruturam a atuação legítima do Estado, conferindo previsibilidade, segurança e justiça fiscal.

1.3.1 Legalidade

O princípio da legalidade tributária está previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, que dispõe: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”¹³

Esse princípio impõe ao legislador tributário a obrigatoriedade de instituir e majorar tributos por meio de lei em sentido estrito, conferindo segurança e previsibilidade ao contribuinte.

¹¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 88.

¹³ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Conforme assevera Ricardo Lobo Torres: “A legalidade é o fundamento do Estado de Direito. Nenhuma exação pode ser exigida do cidadão sem que tenha sido instituída previamente por norma legal editada pelo Poder Legislativo.”¹⁴

A legalidade é, portanto, uma das principais garantias do contribuinte, sendo um freio constitucional à arbitrariedade fiscal.

1.3.2 Capacidade contributiva

Previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, o princípio da capacidade contributiva impõe a adequação da cobrança tributária à situação econômica do contribuinte.¹⁵ Isso significa que a imposição fiscal deve respeitar a aptidão econômica de cada indivíduo ou empresa.

Para Luciano Amaro: “O princípio da capacidade contributiva atua como critério de justiça fiscal, buscando uma distribuição mais equitativa dos encargos tributários, de acordo com a situação econômica de cada sujeito passivo.”¹⁶

Esse princípio é especialmente importante na análise da base de cálculo do PIS/COFINS, pois a inclusão de valores que não pertencem ao contribuinte (como o ICMS) compromete sua efetividade.

1.3.3 Vedação ao confisco

A vedação ao confisco encontra-se no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, que estabelece: É vedado utilizar tributo com efeito de confisco.¹⁷

O dispositivo visa proteger o contribuinte contra imposições excessivas que esvaziem seu patrimônio. De acordo com Hugo de Brito Machado: “A vedação ao confisco impõe um limite material ao legislador tributário, pois a tributação não pode atingir a essência do patrimônio ou inviabilizar a atividade econômica do contribuinte.”¹⁸

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 34.

¹⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 63.

¹⁷ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 114.

1.3.4 Segurança jurídica

A segurança jurídica, embora não expressamente mencionada como princípio tributário na Constituição, é amplamente reconhecida como valor fundante do Estado de Direito e se aplica diretamente às relações tributárias. Ela se concretiza por meio da previsibilidade das normas, da estabilidade das decisões judiciais e da confiança legítima nas condutas estatais.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: “A segurança jurídica constitui elemento estruturante da ordem jurídica tributária, exigindo que o contribuinte tenha clareza quanto à interpretação, à aplicação e às consequências das normas fiscais.”¹⁹

No contexto da tese da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, a segurança jurídica foi elemento central no debate da modulação dos efeitos da decisão do STF.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 40.

CAPÍTULO II

A CONSTRUÇÃO DA TESE JURÍDICA: EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

2.1 Histórico da controvérsia jurídica

A discussão acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS remonta a um embate doutrinário e jurisprudencial que se intensificou a partir da década de 1990, com a ampliação da base de incidência dessas contribuições sociais. A partir da promulgação da Lei nº 9.718/1998, que alargou o conceito de faturamento para abranger a receita bruta, diversas ações judiciais foram propostas por contribuintes que alegavam a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nesse cálculo.²⁰

Segundo Paulo Ayres Barreto: A controvérsia reside na distinção entre o que efetivamente constitui receita do contribuinte e o que apenas representa ingresso de valores alheios ao seu patrimônio, como é o caso do ICMS, que é arrecadado em nome do Estado.²¹

Essa posição doutrinária fundamentou diversas ações judiciais individuais e coletivas, culminando na uniformização da controvérsia pelo Supremo Tribunal Federal por meio da sistemática da repercussão geral.

2.2 Interpretação da base de cálculo das contribuições sociais segundo a legislação

A legislação infraconstitucional, especialmente a Lei nº 9.718/1998, alterou a definição legal de faturamento, ampliando seu alcance para a totalidade das receitas auferidas pela pessoa

²⁰ BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1998/lei-9718-27-novembro-1998-372109-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 30 jun. 2025.

²¹ BARRETO, Paulo Ayres. A Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS: fundamentos jurídicos. Revista de Direito Tributário Atual, n. 43, 2020. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/revista-de-direito-tributario-atual-43/>. Acesso em: 10 abr. 2025.

jurídica.²² No entanto, essa modificação foi objeto de crítica doutrinária, pois teria ultrapassado os limites estabelecidos pelo artigo 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal.²³

Como destaca Misabel Derzi:

A base de cálculo das contribuições sociais deve observar estritamente os parâmetros constitucionais, sendo ilegítima a inclusão de valores que não integram o faturamento ou a receita da empresa, sob pena de afronta à legalidade e à capacidade contributiva.²⁴

Essa crítica foi acolhida pelo Poder Judiciário, que passou a reconhecer a ilegitimidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, culminando no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR pelo STF.²⁵

2.3 Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) e Recurso Extraordinário 574.706/PR

O Supremo Tribunal Federal firmou sua posição sobre a matéria no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida (Tema 69)²⁶, e reforçou esse entendimento ao julgar ações diretas de inconstitucionalidade conexas. O cerne da decisão consistiu na definição do conceito de faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS.

No voto condutor, a Ministra Cármen Lúcia destacou:

O valor arrecadado a título de ICMS não se qualifica como receita ou faturamento do contribuinte, mas apenas como ingresso que deve ser repassado ao Estado. Assim, não pode compor a base de cálculo para as contribuições sociais previstas no artigo 195, inciso I, alínea 'b', da Constituição da República.²⁷

²² BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1998/lei-9718-27-novembro-1998-372109-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 30 jun. 2025.

²³ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Entrevista concedida ao portal JOTA sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/misabel-derzi-no-jota-exclusao-do-icms-no-pis-cofins/>. Acesso em: 10 abr. 2025.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, rel. Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/RE-574706.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2025.

²⁶ Idem

²⁷ Idem

Essa fundamentação foi essencial para a construção da tese de que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições sociais. A decisão foi amplamente apoiada por precedentes e por sólida doutrina, e teve seus efeitos modulados posteriormente, em sessão plenária de 13/05/2021, limitando os efeitos da decisão às ações propostas até a data do julgamento de mérito (15/03/2017).

A modulação de efeitos, embora contestada por setores da doutrina e por contribuintes, foi justificada pela Corte como forma de preservar a segurança jurídica e os interesses da Fazenda Pública, considerando o impacto bilionário da tese na arrecadação da União.

2.4 Decisão do STF: fundamentos jurídicos da exclusão do ICMS

A decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR representa um marco interpretativo no Direito Tributário brasileiro. Os fundamentos jurídicos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS foram construídos a partir de uma interpretação constitucional restritiva do conceito de receita e da proteção a princípios fundamentais do sistema tributário.²⁸

Nas palavras do Ministro Celso de Mello, em voto convergente ao da relatora:

O valor do ICMS não traduz receita própria da empresa contribuinte, sendo, na verdade, receita pública que pertence ao Estado-membro e que é apenas arrecadada pelo contribuinte, a quem se comete, por imposição legal, a função de agente arrecadador de tributo alheio.²⁹

Essa compreensão consagra a ideia de que o valor do ICMS, por não integrar o patrimônio da empresa, não pode compor a base de cálculo das contribuições sobre a receita. A tese foi solidamente fundamentada na Constituição Federal, especialmente no artigo 195, inciso I, alínea "b", e na leitura sistêmica dos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da legalidade.³⁰

A Corte também se valeu de precedentes jurisprudenciais, como os julgados anteriores sobre a não incidência de tributos sobre valores repassados a terceiros. De modo coerente, aplicou

²⁸ Idem

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 574.706/PR. Voto do Min. Celso de Mello. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docID=754152708&docTP=TP>. Acesso em: 11 abr. 2025.

³⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

a mesma lógica ao ICMS, que não representa faturamento, mas apenas quantia transitória repassada ao Estado.³¹ O entendimento consolidado contribui para maior precisão na delimitação da base de cálculo das contribuições sociais, limitando a tributação a valores efetivamente recebidos e pertencentes ao contribuinte.

2.5 Modulação de efeitos e seus fundamentos

Após o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o Supremo Tribunal Federal enfrentou nova etapa da controvérsia: a definição dos efeitos temporais da decisão. Em sessão realizada em 13 de maio de 2021, o Plenário da Corte decidiu, por maioria, modular os efeitos da decisão para que ela produzisse efeitos apenas a partir de 15 de março de 2017 — data da conclusão do julgamento de mérito — exceto para os contribuintes que ingressaram com ação judicial até aquela data.³²

Segundo a Ministra Cármen Lúcia:

A modulação de efeitos visa preservar a segurança jurídica e os princípios da boa-fé e da confiança legítima, especialmente diante do impacto financeiro da tese para a União e do número expressivo de contribuintes que ainda não haviam se manifestado judicialmente sobre a matéria.³³

A fundamentação da modulação teve como base o artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, que permite ao STF restringir os efeitos de suas decisões em controle concentrado, inclusive quando realizadas por repercussão geral.³⁴ A medida gerou críticas doutrinárias, sobretudo por afetar o princípio da isonomia, já que dois contribuintes em situações idênticas poderiam ter tratamentos distintos apenas por conta da data de ajuizamento da ação.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, rel. Min. Cármen Lúcia. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/RE-574706.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2025.

³² Idem

³³ Idem

³⁴ BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Art. 27. Publicada no Diário Oficial da União, 11 nov. 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm. Acesso em: 30 jun. 2025

Para Misabel Derzi: “A modulação, nesse caso, representa um desequilíbrio entre a preservação da segurança jurídica e a efetividade do direito reconhecido, com prejuízo à isonomia e à confiança legítima dos contribuintes.”³⁵

Ainda que tenha reduzido o alcance imediato da decisão, a modulação não comprometeu a tese jurídica fixada, que permanece válida e aplicável a todos os casos futuros, garantindo a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

Segundo Ricardo Torres: “Não há justiça fiscal sem a observância do princípio da segurança jurídica, que protege a confiança legítima do contribuinte contra mudanças abruptas e imprevisíveis na jurisprudência consolidada.”³⁶

Esse entendimento reforça que a modulação dos efeitos não poderia enfraquecer o conteúdo normativo da decisão. A permanência da tese jurídica firmada pelo STF está diretamente relacionada à estabilidade do sistema tributário e à confiança legítima dos contribuintes nas decisões reiteradas do poder judiciário.

³⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Entrevista concedida ao portal JOTA sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/misabel-derzi-no-jota-exclusao-do-icms-no-pis-cofins/>. Acesso em: 11 abr. 2025.

³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 45

CAPÍTULO III

ANÁLISE JURÍDICA DA TESE DO SÉCULO

3.1 Argumentos constitucionais e infraconstitucionais da tese vencedora

A tese da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS não apenas foi sustentada por fundamentos jurídicos sólidos, mas também envolveu uma ampla análise da estrutura constitucional tributária brasileira. O cerne do argumento jurídico repousa sobre a correta delimitação do conceito de "receita" e "faturamento", nos termos do artigo 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal, bem como na necessária obediência aos princípios constitucionais tributários.³⁷

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, afirmou que o ICMS não representa receita da empresa, mas sim valor que pertence ao Estado. Essa distinção foi crucial para fundamentar a tese vencedora, sendo acompanhada por relevantes princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da legalidade e da segurança jurídica.³⁸

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri:

Não se pode considerar receita aquilo que não se incorpora ao patrimônio do contribuinte. Tributar valores que serão imediatamente repassados ao Estado implica violação ao conceito constitucional de receita e rompe com a coerência do sistema.³⁹

Sob a ótica infraconstitucional, a legislação ordinária, especialmente a Lei nº 9.718/1998, sofreu severas críticas por ampliar o conceito de receita de forma incompatível com o texto constitucional.⁴⁰ A tentativa de se considerar toda e qualquer entrada financeira como fato gerador

³⁷ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, rel. Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/RE-574706.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2025.

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 421.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, rel. Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/RE-574706.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2025.

das contribuições sociais foi duramente combatida por doutrinadores, como Roque Antônio Carrazza, que afirma:

O conceito de receita utilizado pela Constituição deve prevalecer sobre a definição ampliada dada pela legislação infraconstitucional. A base de cálculo das contribuições sociais não pode ser ampliada por lei ordinária sem afrontar os limites constitucionais.⁴¹

Além da base legal e doutrinária, a tese também se ampara na jurisprudência pacificada de que tributos pagos por terceiros e apenas repassados pelo contribuinte não podem ser considerados acréscimos patrimoniais. Essa interpretação se alinha com a função garantidora do direito tributário, que deve proteger o contribuinte contra abusos na tributação.

3.2 Divergência doutrinária e crítica à interpretação do STF

Apesar da decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 574.706/PR ter representado um avanço em termos de coerência com os princípios constitucionais tributários⁴², ela não foi unânime entre os estudiosos do Direito Tributário. Parte da doutrina expressou reservas quanto à interpretação conferida pela Corte ao conceito de faturamento, especialmente por entender que o STF teria assumido um papel excessivamente ativista, reinterpretando normas infraconstitucionais em detrimento da literalidade da legislação vigente.

Segundo Marco Aurélio Greco: “Ao excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, o STF promove uma redefinição do conteúdo do conceito de receita bruta, desconsiderando o papel do legislador ordinário na conformação da norma tributária.”⁴³

Esse entendimento é compartilhado por outros doutrinadores que apontam que a decisão, ainda que acertada quanto ao mérito, adota uma postura de intervenção judicial que pode gerar insegurança normativa. A crítica está centrada no receio de que, ao assumir uma função normativa ampla, o Judiciário invada a esfera de competência do Poder Legislativo, rompendo com o princípio da separação dos poderes.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 289.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, rel. Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/RE-574706.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2025.

⁴³ GRECO, Marco Aurélio. Curso de direito tributário. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2021. p. 364

Além disso, há autores que entendem que a decisão poderá abrir precedentes para o questionamento de outras bases de cálculo de contribuições sociais, o que pode desencadear um efeito multiplicador de litígios. Como destaca Leandro Paulsen: “O precedente firmado pelo STF tem potencial de irradiar efeitos sobre diversas outras exações que utilizam a receita ou o faturamento como base de cálculo, gerando um cenário de incerteza jurídica para o Fisco e para os contribuintes.”⁴⁴

Ainda que a crítica à atuação judicial seja legítima, é necessário ponderar que a decisão do STF se baseou em sólida argumentação constitucional e visou resguardar os direitos dos contribuintes diante da ampliação desmedida da base de cálculo por via infralegal.⁴⁵ O debate revela a tensão permanente entre a segurança jurídica, a legalidade estrita e a justiça tributária.

3.3 Reflexos na segurança jurídica e no pacto federativo

A decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 574.706/PR provocou relevantes impactos não apenas no plano individual do contribuinte, mas também no equilíbrio institucional entre os entes federativos e na própria estabilidade do sistema jurídico tributário.⁴⁶ O reconhecimento de que o ICMS não compõe o faturamento ou receita para fins de incidência do PIS e da COFINS trouxe à tona discussões profundas sobre o alcance da segurança jurídica nas relações tributárias e seus reflexos na repartição de competências e recursos entre União, Estados e Municípios.

A segurança jurídica, enquanto princípio fundamental do Estado de Direito, exige previsibilidade, confiança legítima e estabilidade nas decisões estatais. Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho: “A segurança jurídica está assentada na estabilidade das expectativas legítimas

⁴⁴ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022. p. 514.

⁴⁵ TONELLI JUNIOR, Renato Adolfo. A Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS/Cofins (RE n. 574.706/PR): e o ICMS nos Créditos da não Cumulatividade do PIS/Cofins. Revista Direito Tributário Atual, n. 54, ano 41, p. 280-309. São Paulo: IBDT, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/1280/2173>. Acesso em: 30 jun. 2025.

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, rel. Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/RE-574706.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2025.

dos contribuintes, sendo um valor essencial à ordenação normativa tributária, impedindo a atuação estatal surpresa ou contraditória.”⁴⁷

Sob essa ótica, a decisão do STF foi vista por muitos como uma reafirmação da segurança jurídica, na medida em que corrigiu uma distorção histórica de interpretação da base de cálculo das contribuições sociais. Ao mesmo tempo, no entanto, a modulação dos efeitos da decisão gerou controvérsia, justamente por tratar de forma desigual contribuintes que estavam em situações econômicas idênticas, contrariando o princípio da isonomia e fragilizando a confiança legítima no Poder Judiciário.

No aspecto federativo, a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS afetou diretamente a arrecadação da União, intensificando o debate sobre o equilíbrio na repartição das receitas públicas. A arrecadação centralizada da União, frente às contribuições sociais, já é frequentemente apontada como um fator de tensão federativa, uma vez que os Estados e Municípios não participam diretamente dessas receitas. Nesse sentido, a decisão pode ser interpretada como um convite à reflexão sobre a necessidade de revisão do pacto federativo no Brasil.

Nas palavras de Misabel Derzi: “A jurisprudência tributária do STF não pode ignorar os impactos sobre o pacto federativo, sob pena de comprometer a harmonia e a cooperação entre os entes políticos da Federação.”⁴⁸

A análise dos reflexos da tese do século evidencia que o debate transcende a técnica jurídica, alcançando temas estruturais como a distribuição de competências tributárias, a justiça fiscal e a própria legitimidade do sistema tributário nacional.

Além disso, a decisão do STF no RE 574.706/PR, conhecida como “tese do século”, não apenas redefiniu a base de cálculo do PIS e da COFINS, mas também inspirou uma série de outras discussões tributárias, denominadas “teses filhotes”.⁴⁹ Essas teses buscam aplicar o mesmo

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022. p. 125.

⁴⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Exclusão do ICMS da base do PIS e da COFINS: análise crítica. In: Revista Fórum de Direito Tributário, n. 18, 2019. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/revista-forum-de-direito-tributario/>. Acesso em: 12 abr. 2025.

⁴⁹ CCM Assessoria Tributária. Tese do século: efeitos limitados e 18 teses filhotes marcam o julgamento tributário mais impactante do STF. Publicado em 23 jun. 2025. Disponível em: <https://ccmtributaria.com.br/2025/06/23/tese->

raciocínio jurídico a outras situações fiscais, questionando a inclusão de determinados tributos na base de cálculo de outros.

Entre as principais teses filhotes destacam-se:

- a) Exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/COFINS: Em discussão no Recurso Extraordinário nº 592.616 (Tema 118)⁵⁰, questiona-se se o ISS, assim como o ICMS, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições sociais, sob o argumento de que não representa receita própria do contribuinte.
- b) Exclusão do PIS e da COFINS de suas próprias bases de cálculo: Tratada no Recurso Extraordinário nº 1.233.096/RS (Tema 1.067)⁵¹, essa tese argumenta que as contribuições não devem incidir sobre si mesmas, pois isso configuraria uma tributação em cascata.
- c) Exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS/COFINS: O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos Recursos Especiais nº 1.896.678 e nº 1.958.265 (Tema Repetitivo 1.125)⁵², decidiu que o ICMS-ST, por não representar receita própria do contribuinte substituído, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições sociais.
- d) Exclusão do ICMS-Difal da base de cálculo do PIS/COFINS: O STJ, no Recurso Especial nº 2.133.516⁵³, firmou entendimento de que o ICMS-Difal, por ser uma sistemática de repartição do ICMS entre os entes federativos, não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

do-seculo-efeitos-limitados-e-18-teses-filhotes-marcam-o-julgamento-tributario-mais-impactante-do-stf/. Acesso em: 30 jun. 2025.

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.616 (Tema 118), rel. Min. Marco Aurélio de Melo. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/stf-julga-em-agosto-caso-bilionario-sobre-iss-na-base-de-pis-cofins>. Acesso em: 30 jun. 2025

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.233.096/RS (Tema 1067), relatora Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=tema+1067+stf>. Acesso em: 30 jun. 2025.

⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recursos Especiais nº 1.896.678/RS e nº 1.958.265/SP. Disponível em: <https://castrobarros.com.br/noticias/stj-decide-que-icms-st-nao-integra-a-base-de-calculo-das-contribuicoes-do-pis-e-da-cofins/>. Acesso em: 30 jun. 2025.

⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 2.133.516/PR, 2ª Turma, relatora Ministra Regina Helena Costa. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2024/29112024-ICMS-Difal-nao-compoe-base-de-calculo-do-PIS-e-da-Cofins.aspx>. Acesso em: 30 jun. 2025.

Como explica Moraes e Freitas:

Essas chamadas teses filhotes têm em comum a discussão sobre o que efetivamente deve ser considerado como faturamento ou receita bruta, nos termos da legislação tributária, à luz da interpretação constitucional dada pelo STF. Trata-se de um movimento de afirmação dos direitos dos contribuintes frente a práticas arrecadatórias que desconSIDERAM os limites constitucionais da tributação.⁵⁴

Tais teses refletem a busca por uma tributação mais justa e coerente, alinhada aos princípios constitucionais da legalidade, capacidade contributiva e não cumulatividade. No entanto, também geram debates sobre os impactos fiscais para a União e os entes federativos, além de possíveis efeitos retroativos e a necessidade de modulação dos efeitos das decisões judiciais.

3.4 Jurisprudência atual e aplicação pelos tribunais inferiores

Após a decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, os tribunais inferiores passaram a aplicar a tese com significativa uniformidade.⁵⁵ No entanto, embora a orientação jurisprudencial do STF tenha sido clara ao excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, surgiram discussões práticas relevantes quanto à forma de sua implementação, especialmente no que tange ao valor do ICMS a ser efetivamente retirado da base: o destacado na nota fiscal ou o efetivamente recolhido.

A Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta Interna nº 13/2018, defendeu que apenas o ICMS efetivamente recolhido deveria ser excluído da base de cálculo, tese que, embora não condizente com o acórdão do STF, foi adotada em diversos procedimentos administrativos fiscais.⁵⁶ Esse posicionamento gerou novos litígios judiciais e administrativos, pois reduzia consideravelmente o montante passível de restituição pelos contribuintes. A jurisprudência de tribunais regionais federais e de juízos de primeira instância, no entanto, em sua maioria, tem seguido o entendimento do STF de que o ICMS a ser excluído é o destacado na nota fiscal.

⁵⁴ MORAES, Hélio João Pepe de; FREITAS, Victoria Maciel de. Teses filhotes da “tese do século”. Consultor Jurídico, 8 maio 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mai-08/moraese-freitas-teses-filhotes-tese-seculo/>. Acesso em: 4 jun. 2025.

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 574.706/PR*, rel. Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/RE-574706.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2025.

⁵⁶ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Interna COSIT nº 13, de 18 de outubro de 2018. Disponível em: <https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=49979>. Acesso em: 30 jun. 2025.

Nas palavras de Leandro Paulsen: A insistência do Fisco em interpretar a decisão do STF de forma restritiva, buscando limitar seu alcance, compromete a efetividade do precedente e mantém um quadro de instabilidade na relação fisco-contribuinte.⁵⁷

Esse tipo de conduta demonstra uma resistência institucional à uniformização jurisprudencial e coloca em xeque a autoridade das decisões da Suprema Corte. A insistência do Fisco também acaba por alimentar a judicialização e comprometer a confiança nas decisões definitivas, ferindo os princípios da segurança jurídica e da moralidade administrativa.

O jurista Paulo de Barros Carvalho alerta que:

É inadmissível que se permita à autoridade administrativa reinterpretar o conteúdo de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal com repercussão geral reconhecida. O descumprimento do precedente compromete a unidade do sistema e a confiança que dele deve emanar.⁵⁸

Esse cenário torna evidente a necessidade de maior controle institucional sobre a eficácia dos precedentes obrigatórios e sobre a postura da Administração Tributária, que deve zelar pela aplicação correta e coerente da jurisprudência vinculante.

Além disso, Misabel Derzi ressalta: A tentativa de restringir os efeitos da decisão do STF quanto ao ICMS destacado atinge frontalmente a segurança jurídica e reabre uma controvérsia que já deveria estar pacificada, perpetuando o litígio tributário no país.⁵⁹

Essa análise demonstra que o não cumprimento integral do precedente pela Administração Tributária não apenas compromete a efetividade da decisão, mas também perpetua um ambiente de instabilidade institucional, o que é extremamente prejudicial ao contribuinte e ao sistema como um todo.

É importante destacar que a aplicação uniforme da tese é essencial para garantir os princípios da isonomia e da segurança jurídica. A Lei nº 13.988/2020, que instituiu a transação

⁵⁷ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022. p. 519.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022. p. 320.

⁵⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Exclusão do ICMS da base do PIS e da COFINS: análise crítica. In: Revista Fórum de Direito Tributário, n. 18, 2019. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/revista-forum-de-direito-tributario/>. Acesso em: 15 abr. 2025.

tributária, também abriu novas possibilidades para a resolução consensual desses conflitos, ainda que, no caso da tese da exclusão do ICMS, os parâmetros estejam fortemente vinculados ao posicionamento do STF.⁶⁰

Além disso, as cortes superiores têm reforçado o papel vinculante das decisões com repercussão geral. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem alinhado seus julgados a esse entendimento, reconhecendo que a tese firmada deve ser observada integralmente por todos os órgãos do Poder Judiciário e da Administração Tributária.

A manutenção da uniformidade na aplicação da tese é crucial para evitar a banalização da repercussão geral como mecanismo de pacificação social e de racionalização do contencioso tributário. Em última análise, a efetividade das decisões do STF depende da coesão sistêmica de todo o Judiciário e da Administração Pública na sua implementação.

⁶⁰ BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Institui a transação tributária no âmbito da administração pública federal e dispõe sobre o parcelamento extraordinário de débitos fiscais. Publicada no *Diário Oficial da União*, 15 abr. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L13988.htm. Acesso em: 30 jun. 2025.

CAPÍTULO IV

IMPLICAÇÕES JURÍDICAS E PRÁTICAS PARA OS CONTRIBUINTES E PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1 Restituição e compensação de valores pagos indevidamente

Um dos efeitos práticos mais relevantes decorrentes da decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS diz respeito ao direito dos contribuintes de restituírem ou compensarem os valores indevidamente pagos. A restituição encontra amparo no artigo 165 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, indevido ou maior que o devido.”⁶¹

A partir do reconhecimento da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições, milhares de contribuintes passaram a requerer a devolução dos valores recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos anteriores à propositura da ação, respeitado o prazo prescricional previsto no artigo 168 do CTN.

Segundo Luciano Amaro: “O tributo inconstitucionalmente exigido deve ser restituído, pois o que se pagou sem respaldo jurídico não pode permanecer nos cofres públicos.”⁶²

No entanto, o procedimento de restituição e compensação desses valores encontra obstáculos significativos na esfera administrativa. O Sistema PER/DCOMP, instituído pela Receita Federal para operacionalizar a compensação de créditos tributários, tem se revelado insuficiente diante da complexidade e volume dos pedidos relacionados à tese. Além disso, interpretações restritivas por parte da administração pública, muitas vezes contrárias ao entendimento do STF, impõem barreiras injustificadas ao exercício do direito creditório.

⁶¹ BRASIL. Código Tributário Nacional. Decreto-Lei nº 5.084, de 24 de agosto de 1966. Art. 165. Regulamenta o Sistema Tributário Nacional, inclusive procedimento de restituição de tributos pagos indevidamente. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del5084.htm. Acesso em: 30 jun. 2025.

⁶² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 27. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 465.

Nas palavras de Leandro Paulsen: “A resistência da administração tributária em reconhecer os créditos decorrentes da exclusão do ICMS da base do PIS e da COFINS compromete a efetividade da decisão judicial e fere a moralidade administrativa.”⁶³

A dificuldade também se estende à comprovação do montante a ser restituído ou compensado, uma vez que o cálculo depende da análise das notas fiscais, da escrituração contábil e da separação entre o ICMS próprio e o por substituição tributária. Como observa Roque Antônio Carrazza: “A burocratização excessiva e a exigência de comprovações desnecessárias, além de retardar o direito ao crédito, acabam por desencorajar o contribuinte, mesmo diante de uma tese já reconhecida como legítima pelo STF.”⁶⁴

Além disso, é necessário considerar o impacto da própria sistemática de compensações fiscais no contencioso administrativo tributário. Como destaca Misabel Derzi: “A administração fiscal tem o dever de cumprir fielmente as decisões judiciais transitadas em julgado, não podendo condicionar sua eficácia a exigências formais que desvirtuem o conteúdo da sentença e prejudiquem o contribuinte de boa-fé.”⁶⁵

Diante desse panorama, a atuação proativa do Poder Judiciário continua sendo essencial para garantir o cumprimento da decisão, impondo à Administração Tributária o respeito aos direitos creditórios dos contribuintes. A jurisprudência, em sua maioria, tem sido firme ao afirmar que a compensação deve ser permitida com base no ICMS destacado, e não no efetivamente recolhido, reafirmando o alcance da decisão da Suprema Corte.

4.2 Limites temporais (trânsito em julgado, decadência e prescrição)

O exercício do direito à restituição ou compensação dos valores indevidamente pagos a título de PIS e COFINS, com base na exclusão do ICMS da base de cálculo, está sujeito a limitações

⁶³ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 20. ed. Porto Alegre: Método, 2021. p. 717.

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 389.

⁶⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. A transcendência da jurisprudência tributária do STF. In: CUNHA, Leonardo Carneiro da et al. (org.). Direito tributário: estudos em homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 283.

temporais expressamente previstas na legislação tributária. A observância rigorosa dos prazos de decadência e prescrição é fundamental para a eficácia do direito creditório, bem como para a organização do contencioso administrativo e judicial.

Nos termos do artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário.⁶⁶ Esse prazo tem sido interpretado pela jurisprudência com base no marco do pagamento indevido, salvo nos casos de ações judiciais declaratórias, em que o termo inicial pode ser a data do trânsito em julgado da sentença favorável.

Como bem explica Hugo de Brito Machado: “A restituição deve ser postulada no prazo de cinco anos a contar do pagamento indevido, salvo quando houver ação judicial em curso, caso em que a fluência do prazo prescricional será suspensa até o trânsito em julgado da decisão.”⁶⁷

Além disso, o Supremo Tribunal Federal tem reafirmado o entendimento de que a modulação dos efeitos da decisão no RE 574.706/PR produziu impactos importantes sobre a contagem desses prazos. Apenas os contribuintes que ajuizaram ação judicial até 15 de março de 2017 — data do julgamento de mérito — podem pleitear restituição de valores recolhidos em período anterior, enquanto os demais ficam limitados à data de publicação da ata de julgamento da modulação, em 13 de maio de 2021.⁶⁸

Nas palavras de Eduardo Sabbag:

A modulação imposta pelo STF deve ser compreendida como marco jurídico relevante, pois interfere diretamente no direito de restituição e condiciona a sua extensão temporal, gerando distinções entre contribuintes litigantes e não litigantes.⁶⁹

⁶⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional. Decreto-Lei nº 5.084, de 24 de agosto de 1966. Art. 168, I. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del5084.htm. Acesso em: 30 jun. 2025.

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 272.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, rel. Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/RE-574706.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2025.

⁶⁹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 498.

Essa distinção, embora juridicamente válida do ponto de vista da segurança jurídica e da proteção ao erário, tem sido alvo de críticas por criar tratamento desigual entre contribuintes em condições objetivamente semelhantes. Como destaca Regina Helena Costa: “A imposição de prazos diferenciados a depender do ingresso judicial prévio à decisão fere a ideia de isonomia e compromete a racionalidade do sistema de controle concentrado de constitucionalidade.”⁷⁰

Outro aspecto que merece destaque diz respeito à contagem dos prazos administrativos no caso de compensações realizadas via PER/DCOMP. A Instrução Normativa RFB nº 2.055/2021 estabelece diretrizes sobre a formalização do crédito tributário passível de compensação, mas ainda há divergência entre a Receita Federal e os contribuintes quanto ao marco inicial e aos efeitos suspensivos da decisão judicial.⁷¹

Como alerta Paulo Ayres Barreto: “A fluência do prazo prescricional deve ser interpretada à luz da jurisprudência consolidada e das garantias do contribuinte, não podendo ser limitada por ato infralegal que contrarie decisão judicial com repercussão geral reconhecida.”⁷²

Diante desse cenário, é imprescindível que o contribuinte esteja atento aos prazos legais, ao trânsito em julgado de suas ações, e aos desdobramentos da jurisprudência, especialmente quanto à modulação de efeitos, a fim de preservar seu direito ao crédito tributário.

4.3 Inseguranças e obstáculos na via administrativa (PER/DCOMP)

Embora o Supremo Tribunal Federal tenha pacificado o entendimento quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, a via administrativa permanece repleta de entraves à efetivação dos direitos dos contribuintes. O principal instrumento utilizado para fins de compensação tributária, o sistema PER/DCOMP (Programa de Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação), instituído pela Receita Federal, tem sido alvo de críticas quanto à sua complexidade, à ausência de transparência e à morosidade na análise dos pedidos.

⁷⁰ COSTA, Regina Helena. *Direito Tributário: Limites e Garantias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 213.

⁷¹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 11 de agosto de 2021. Publicada no Diário Oficial da União, 12 ago. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/legislacao/legislacao-2017/receitafederal-instrucao-normativa-rfb-2055-2021.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2025.

⁷² BARRETO, Paulo Ayres. *Segurança Jurídica e Tributação*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 141.

Segundo Leandro Paulsen: “O PER/DCOMP, ao invés de servir como um meio célere e eficaz de reconhecimento de créditos, tem se revelado um obstáculo técnico e burocrático ao exercício do direito do contribuinte reconhecido judicialmente.”⁷³

Os contribuintes enfrentam exigências documentais extensas e, por vezes, desnecessárias, que retardam ou inviabilizam a compensação, especialmente quando se trata da comprovação do ICMS destacado nas notas fiscais. A Receita Federal, frequentemente, interpreta de forma restritiva os efeitos das decisões judiciais, impondo reanálises constantes e glosas de créditos com base em formalidades não exigidas judicialmente.

Como observa Roque Antônio Carrazza:

A atuação da Receita Federal em muitas situações afronta o princípio da legalidade, ao condicionar a efetivação do crédito tributário a critérios burocráticos não previstos em lei, violando também os princípios da eficiência e da moralidade administrativa.⁷⁴

A jurisprudência tem reconhecido esse problema e, em muitos casos, determinado o afastamento de exigências administrativas desproporcionais. Contudo, como destaca Misabel Derzi: “A reiteração de glosas infundadas e a inércia no processamento dos pedidos de compensação fragilizam a autoridade do Poder Judiciário e tornam a via administrativa um labirinto incompatível com o Estado de Direito.”⁷⁵

Além disso, a ausência de um canal eficiente de diálogo entre a Receita Federal e os contribuintes intensifica a sensação de insegurança jurídica. A possibilidade de revisão dos créditos compensados e a consequente aplicação de multas e juros em casos de divergência técnica também desestimula o exercício do direito à compensação, mesmo quando há decisão judicial favorável.

Como aponta Eduardo Sabbag: “A efetivação da decisão judicial não pode ser condicionada à aprovação administrativa, sob pena de subversão da hierarquia entre os poderes e afronta ao devido processo legal.”⁷⁶

⁷³ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022, p. 601.

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 169.

⁷⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Questões Atuais de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 234.

⁷⁶ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 523.

Diante desse cenário, é imprescindível que haja uma modernização do sistema PER/DCOMP, com padronização de exigências, prazos razoáveis para análise e respeito às decisões judiciais transitadas em julgado. A eficiência administrativa é condição indispensável para a plena realização do direito creditório assegurado pelo STF.

4.4 Postura da Receita Federal e questionamentos pós-decisão

Após o julgamento do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, que determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, a postura da Receita Federal tem sido objeto de intensos debates. Embora a decisão tenha efeito vinculante, observa-se uma resistência por parte da administração tributária em aplicá-la de forma ampla e imediata.

Segundo Leandro Paulsen: “A insistência do Fisco em interpretar a decisão do STF de forma restritiva, buscando limitar seu alcance, compromete a efetividade do precedente e mantém um quadro de instabilidade na relação fisco-contribuinte.”⁷⁷

Essa resistência se manifesta, por exemplo, na tentativa de limitar os efeitos da decisão apenas aos contribuintes que ingressaram com ações judiciais antes do julgamento, desconsiderando o efeito erga omnes do precedente.

Paulo de Barros Carvalho critica essa postura:

É inadmissível que se permita à autoridade administrativa reinterpretar o conteúdo de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal com repercussão geral reconhecida. O descumprimento do precedente compromete a unidade do sistema e a confiança que dele deve emanar.⁷⁸

Além disso, a Receita Federal tem exigido comprovações adicionais dos contribuintes para reconhecer os créditos decorrentes da exclusão do ICMS, o que tem sido visto como uma forma de dificultar a efetivação do direito reconhecido judicialmente.

⁷⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022, p. 606.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 713.

Misabel Abreu Machado Derzi ressalta: “A tentativa de restringir os efeitos da decisão do STF quanto ao ICMS destacado atinge frontalmente a segurança jurídica e reabre uma controvérsia que já deveria estar pacificada, perpetuando o litígio tributário no país.”⁷⁹

Luciano Amaro também se posiciona sobre o tema: “A postura da Receita Federal, ao impor obstáculos à aplicação da decisão do STF, revela um descompasso entre a administração tributária e o Poder Judiciário, comprometendo a efetividade das garantias constitucionais dos contribuintes”⁸⁰

Diante desse cenário, é fundamental que a Receita Federal alinhe sua atuação às decisões do STF, garantindo segurança jurídica e respeito aos direitos dos contribuintes.

4.5 Aplicações jurisprudenciais divergentes (ex: ICMS destacado vs. recolhido)

Apesar da firmeza do Supremo Tribunal Federal ao estabelecer que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, a aplicação prática da tese gerou interpretações divergentes, especialmente no que se refere ao valor do ICMS a ser efetivamente excluído: o destacado nas notas fiscais ou o efetivamente recolhido aos cofres estaduais.

A Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 13/2018, posicionou-se no sentido de que apenas o ICMS efetivamente recolhido deveria ser excluído da base de cálculo, contrariando o entendimento do STF, que em nenhum momento restringiu os efeitos da decisão à parcela recolhida. Essa interpretação gerou controvérsias e insegurança jurídica, prolongando o litígio mesmo após o julgamento definitivo.

A jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais majoritariamente vem reconhecendo que o ICMS a ser excluído é o destacado na nota fiscal, conforme fixado na fundamentação do voto da Ministra Cármen Lúcia:

O ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS é o que figura nas notas fiscais, pois representa o valor a ser repassado ao Estado, não se

⁷⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Questões Atuais de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 221.

⁸⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 481.

incorporando ao patrimônio do contribuinte. (RE 574.706/PR, voto da relatora, Min. Cármen Lúcia, DJE 15/03/2017)⁸¹

A insistência da Receita Federal em limitar os efeitos da decisão gera, além de novos litígios, um quadro de instabilidade na relação entre Fisco e contribuinte. A insegurança decorrente dessa postura compromete a função pacificadora da repercussão geral, prevista no artigo 1.036 do CPC.⁸²

O Superior Tribunal de Justiça também já se manifestou, em decisões recentes, alinhando-se à tese de que o ICMS destacado deve ser o parâmetro adotado na exclusão. Como destaca Leandro Paulsen: “A restrição pretendida pela Fazenda Nacional não se sustenta à luz da decisão do STF, pois retoma a controvérsia já superada e gera um efeito de deslegitimação da autoridade das decisões vinculantes.”⁸³

Esse descompasso entre os órgãos da administração tributária e os tribunais superiores reforça a importância do respeito às decisões com efeito vinculante e à uniformidade jurisprudencial como instrumentos de preservação da segurança jurídica e da moralidade administrativa.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 574.706/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15 mar. 2017. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/>. Acesso em: 30 abr. 2025.

⁸² BRASIL. Código de Processo Civil. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Art. 1.036. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/L13105.htm. Acesso em: 30 jun. 2025.

⁸³ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022, p. 609.

CAPÍTULO V

AÇÕES COLETIVAS E A RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA TESE DO SÉCULO

5.1 Natureza jurídica das ações coletivas tributárias

As ações coletivas no Direito Tributário representam uma forma de tutela jurisdicional voltada à proteção de interesses difusos, coletivos ou individuais homogêneos dos contribuintes, especialmente diante de ilegalidades ou inconstitucionalidades praticadas pelo Estado na exigência de tributos. Elas se destacam por sua capacidade de conferir efetividade e isonomia no acesso à Justiça Fiscal, racionalizando o contencioso e uniformizando a interpretação jurídica de temas repetitivos.

Do ponto de vista doutrinário, essas ações encontram respaldo no Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990)⁸⁴, especificamente em seus artigos 81 a 104, que tratam dos direitos coletivos lato sensu, bem como na Lei da Ação Civil Pública (Lei nº 7.347/1985).⁸⁵ No campo tributário, embora não haja legislação específica que discipline detalhadamente as ações coletivas tributárias, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça vêm reconhecendo sua legitimidade e utilidade, sobretudo quando manejadas por associações e sindicatos representativos de categoria.

Segundo Fredie Didier Jr., a ação coletiva tributária é juridicamente viável quando o pedido veicula um direito individual homogêneo dos associados, derivado de uma mesma matriz fática e jurídica, como é o caso da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Para o autor:

As ações coletivas são instrumento essencial de democratização do processo e de contenção de abusos fiscais, pois permitem que direitos fragmentados e economicamente inviáveis individualmente sejam tutelados de forma conjunta, com economia processual e força vinculante⁸⁶

⁸⁴ BRASIL. Código de Defesa do Consumidor. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078.htm. Acesso em: 30 jun. 2025.

⁸⁵ BRASIL. Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7347.htm. Acesso em: 30 jun. 2025.

⁸⁶ DIDIER JR., Fredie. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. 20. ed. Salvador: JusPodivm, 2020, p. 437.

Essa natureza jurídica das ações coletivas revela-se especialmente importante na tese da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais, pois muitos contribuintes deixaram de propor ações individuais antes do julgamento do RE 574.706/PR. A possibilidade de se beneficiar de ações coletivas ajuizadas por entidades representativas é uma via legítima e estratégica para a recuperação de valores indevidamente pagos.

Ademais, conforme destaca Ada Pellegrini Grinover, o regime das ações coletivas visa não apenas à proteção dos direitos dos representados, mas também à promoção da segurança jurídica e da uniformidade jurisprudencial, valores essenciais em matéria tributária: “A função das ações coletivas transcende a defesa dos direitos individuais, pois busca assegurar coerência sistêmica, segurança jurídica e racionalidade ao sistema de justiça”⁸⁷

5.2 Legitimidade ativa de associações e sindicatos

No contexto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, as ações coletivas ganham especial relevância como meio legítimo de recuperação de créditos tributários por parte de contribuintes representados por entidades associativas ou sindicais. A legitimidade ativa dessas entidades está expressamente prevista em dispositivos legais e tem respaldo na jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal.

Nos termos do artigo 5º, inciso XXI, da Constituição Federal⁸⁸, e do artigo 5º da Lei n.º 7.347/1985 (Lei da Ação Civil Pública)⁸⁹, associações legalmente constituídas há pelo menos um ano e que incluam, entre seus fins institucionais, a defesa dos interesses de seus associados, podem propor ações em nome de seus representados. Também os sindicatos, conforme estabelece o artigo 8º, inciso III, da Constituição, possuem legitimidade extraordinária para a defesa dos interesses coletivos ou individuais homogêneos de seus filiados, inclusive na seara tributária.

⁸⁷ GRINOVER, Ada Pellegrini et al. Código Brasileiro de Defesa do Consumidor comentado pelos autores do anteprojeto. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2011, p. 803.

⁸⁸ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

⁸⁹ BRASIL. Lei n.º 7.347, de 24 de julho de 1985. Dispõe sobre a ação civil pública. Art. 5º. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7347.htm. Acesso em: 30 jun. 2025.

Essa legitimidade ativa foi amplamente reconhecida em diversas ações relacionadas à tese do século. Mesmo após o trânsito em julgado da decisão no RE 574.706/PR, associações e sindicatos continuaram a propor ações visando à restituição de valores pagos indevidamente por seus representados, especialmente para beneficiar contribuintes que não ingressaram com ações individuais dentro do prazo fixado pela modulação de efeitos.

Conforme observa Marcelo Abelha Rodrigues, o uso das ações coletivas por essas entidades é não apenas legítimo, mas necessário em sistemas tributários complexos e de elevada litigiosidade: “A atuação das associações e sindicatos na defesa de interesses homogêneos dos contribuintes se mostra fundamental para a efetivação dos direitos tributários, viabilizando o acesso à Justiça de forma coletiva, racional e econômica.”⁹⁰

Essa atuação coletiva confere maior isonomia no tratamento de situações semelhantes e contribui para a redução do congestionamento judicial, especialmente em causas repetitivas. Também assegura maior força vinculante às decisões judiciais, promovendo uniformidade na jurisprudência e garantindo segurança jurídica ao contribuinte.

5.3 Possibilidade de aproveitamento por associados não integrantes da ação

Uma das questões mais debatidas no âmbito das ações coletivas tributárias é se os benefícios da decisão judicial podem ser estendidos a todos os associados, mesmo àqueles não nominalmente listados na petição inicial ou que ingressaram na entidade apenas após o ajuizamento da ação.

O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça já se manifestaram em diversas ocasiões sobre o tema, com certa evolução e oscilação jurisprudencial. A jurisprudência predominante é no sentido de que, para que os efeitos da decisão judicial se estendam aos associados, é necessário que estes estejam identificados de forma individualizada na petição inicial da ação coletiva, conforme entendimento firmado no RE 573.232/SC, julgado em repercussão geral (Tema 82).

⁹⁰ RODRIGUES, Marcelo Abelha. *Ação Civil Pública: teoria e prática*. 14. ed. São Paulo: RT, 2020, p. 122.

Contudo, parte da doutrina critica esse posicionamento, por entender que a exigência de individualização fragiliza a efetividade da tutela coletiva, principalmente em demandas de natureza tributária, em que os interesses discutidos são homogêneos e derivam da mesma matriz fática e normativa.

Como aponta Hugo de Brito Machado Segundo: “A exigência de que todos os associados estejam previamente listados na petição inicial desvirtua o objetivo da ação coletiva, tornando-a mais próxima de uma ação individual plurima e limitando seu alcance transformador.”⁹¹

Por outro lado, também há posicionamentos que defendem a restrição, especialmente sob o argumento da segurança jurídica e previsibilidade orçamentária por parte do Estado. Nesse contexto, os tribunais têm buscado um ponto de equilíbrio, permitindo em alguns casos a adesão posterior do associado à entidade como requisito para a fruição dos efeitos da sentença coletiva, desde que respeitado o princípio da legalidade e a coisa julgada.

Esse debate é especialmente relevante na tese da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que diversas empresas se associaram a entidades após o trânsito em julgado das decisões, com o objetivo de aproveitar os efeitos da sentença. O STF, ao julgar recentemente casos como o RE 1.101.937/SP, tem sinalizado de forma mais restritiva, exigindo vínculo anterior à propositura da ação.⁹²

5.4 Jurisprudência do STF sobre coisa julgada e representatividade

O Supremo Tribunal Federal tem desempenhado papel central na definição dos contornos jurídicos das ações coletivas, especialmente no que diz respeito à representatividade das entidades autoras e à eficácia das decisões em relação aos associados. Esse debate ganha relevância no âmbito tributário, diante da utilização crescente das ações coletivas como instrumento de recuperação de créditos decorrentes da tese do século.

⁹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Ações coletivas em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 79.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.101.937/SP, rel. Min. Alexandre de Moraes, Plenário, julgado em 7 abr. 2021. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;plenario:acordao;re:2021-04-08;1101937-5336275>. Acesso em: 30 jun. 2025.

No julgamento do RE 573.232/SC (Tema 82 da Repercussão Geral), o STF fixou a tese de que as associações somente têm legitimidade para representar judicialmente os seus filiados se houver autorização expressa ou individualização nominal na petição inicial, sob pena de nulidade da representação.⁹³ Essa posição buscou estabelecer um limite à eficácia subjetiva das decisões proferidas nas ações coletivas propostas por associações civis, especialmente em relação a direitos patrimoniais disponíveis, como os créditos tributários.

No voto condutor, o Ministro Luiz Fux destacou: “A atuação das associações está condicionada à prévia autorização dos associados, para fins de substituição processual, como forma de garantir segurança jurídica e respeito ao contraditório e à ampla defesa.”⁹⁴

Essa orientação foi reafirmada em decisões posteriores, como no RE 1.101.937/SP, em que o STF vedou o aproveitamento da sentença coletiva por parte de empresas que não estavam associadas à entidade à época da propositura da ação.⁹⁵ A Corte entendeu que a simples filiação posterior não legitima o aproveitamento automático dos efeitos da decisão, em especial quando se trata de valores a serem restituídos.

No entanto, a jurisprudência não é isenta de críticas. Parte da doutrina sustenta que a exigência de individualização prévia dos filiados enfraquece a eficácia das ações coletivas e compromete sua função democratizante no sistema processual brasileiro. Para esses críticos, a exigência de autorização individual restringe indevidamente a substituição processual prevista no artigo 5º, inciso XXI, da Constituição.

Nesse sentido, aponta Rodolfo de Camargo Mancuso:

A exigência de rol prévio dos substituídos significa colocar exigência de difícil cumprimento, que fragiliza a ação coletiva e tolhe a defesa jurisdicional de interesses coletivos ou homogêneos⁹⁶

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 573.232/SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em: <https://portal.trt3.jus.br/internet/jurisprudencia/repercussao-geral-e-controle-concentrado-adi-adc-e-adpf-stf/downloads/acordao-82.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2025.

⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 573.232/SC, Rel. Min. Luiz Fux, j. 03 set. 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/?txtNumero=573232>. Acesso em: 10 mai. 2025.

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.101.937/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 07 nov. 2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5465634>. Acesso em: 11 mai. 2025.

⁹⁶ MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Ação Civil Pública*. 9. ed. São Paulo: RT, 2012, p. 185.

Na prática, a aplicação dessa jurisprudência tem resultado em decisões divergentes nas instâncias inferiores, especialmente quanto à extensão dos efeitos financeiros das sentenças às empresas representadas por entidades associativas ou sindicais. Isso exige do operador do direito atenção redobrada na comprovação do vínculo associativo anterior e na adequação processual das ações coletivas.

5.5 Vantagens e limites da recuperação via ação coletiva na exclusão do ICMS

As ações coletivas apresentam vantagens relevantes no contexto da recuperação de créditos tributários, sobretudo quando relacionadas à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. A utilização desse instrumento processual permite a reunião de um grande número de contribuintes em torno de uma mesma tese jurídica, otimizando a tramitação processual e promovendo a uniformização de entendimentos judiciais.

Entre os principais benefícios, destacam-se a economia de recursos, a racionalização do Judiciário e a possibilidade de acesso à justiça fiscal por contribuintes que, isoladamente, não teriam condições de suportar os custos de uma demanda judicial ou desconheceriam os fundamentos técnicos para sua propositura.

Nesse sentido, Leandro Paulsen afirma: “As ações coletivas contribuem para a pacificação de controvérsias tributárias relevantes, ao mesmo tempo em que proporcionam efetividade aos princípios da isonomia e da segurança jurídica”⁹⁷

Contudo, essas ações não estão isentas de desafios. A exigência de autorização expressa dos associados, a restrição imposta pelos tribunais quanto à extensão dos efeitos das decisões judiciais, e a necessidade de comprovação do vínculo associativo anterior à propositura da ação dificultam a ampla eficácia das sentenças coletivas.

Além disso, há obstáculos na efetivação dos direitos reconhecidos judicialmente. A morosidade do Poder Judiciário e a resistência da Receita Federal em acatar as decisões proferidas em ações coletivas constituem entraves recorrentes. Em muitos casos, os contribuintes enfrentam

⁹⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022, p. 589.

dificuldades para realizar a compensação dos valores na via administrativa, mesmo após o trânsito em julgado da decisão.

Para Misabel Derzi: “A resistência da Administração Tributária à efetivação das decisões judiciais, inclusive em matéria de repetição de indébito, revela um desprestígio ao próprio Estado de Direito.”⁹⁸

Apesar desses obstáculos, as ações coletivas permanecem como um meio eficaz e legítimo de defesa dos direitos dos contribuintes, desde que propostas por entidades legitimadas, com adequada estruturação jurídica e documental.

Ademais, a representatividade das ações coletivas contribui para a formação de precedentes relevantes, os quais podem, inclusive, ser utilizados como base para soluções administrativas e interpretação uniforme por parte da Administração Tributária. O uso dessas ações como mecanismo de pressão institucional revela uma face estratégica do Direito Coletivo aplicado à esfera tributária, com impactos positivos tanto para os contribuintes quanto para a racionalização das finanças públicas.

Outro aspecto relevante é a possibilidade de atuação conjunta de entidades de classe em parcerias com escritórios especializados, o que amplia a capacidade técnica das ações e facilita a coleta de documentos contábeis e fiscais necessários à comprovação dos valores a serem restituídos. No entanto, é preciso cautela na organização dessas demandas, uma vez que falhas na representatividade, na documentação ou na comprovação do vínculo associativo podem comprometer a eficácia da sentença.

Sobre esse ponto, destaca Hugo de Brito Machado Segundo:

A má utilização das ações coletivas, com descuido quanto à comprovação dos requisitos legais, pode resultar em improcedência das ações e frustração dos direitos dos contribuintes, razão pela qual a técnica processual deve caminhar ao lado do conteúdo tributário.⁹⁹

⁹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 367.

⁹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Ações coletivas em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 94.

Portanto, embora as ações coletivas se mostrem instrumentos eficazes para a defesa de direitos difusos e homogêneos no campo tributário, seu êxito depende da conjugação de legitimidade, técnica jurídica e atuação institucional responsável. Com o avanço das teses tributárias no Poder Judiciário e a crescente complexidade das normas fiscais, esse modelo tende a se consolidar como via essencial de controle de legalidade e justiça fiscal no Brasil.

CAPÍTULO VI

CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA E A SUA RELAÇÃO COM A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

6.1 Contextualização da Reforma Tributária e seus objetivos constitucionais

A Reforma Tributária aprovada pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 representa uma das mais profundas alterações no sistema tributário nacional desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Sua gênese está vinculada à busca por um modelo mais racional, transparente, simples e justo de tributação sobre o consumo, que atenda aos objetivos fundamentais da República previstos no art. 3º da Constituição, sobretudo a promoção do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades.

A proposta responde a um sistema historicamente marcado por complexidade normativa, guerra fiscal, cumulatividade indevida, elevada carga litigiosa e distorções na competitividade entre setores e regiões. Com a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a EC 132/2023 alinha o Brasil à lógica dos modelos de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) adotados por países da OCDE.

Segundo Ricardo Lobo Torres, mesmo antes da reforma, a tributação brasileira sobre o consumo era considerada inconstitucionalmente regressiva: “O sistema tributário brasileiro, ao privilegiar tributos sobre o consumo, impõe maior ônus aos mais pobres, violando a capacidade contributiva e a justiça fiscal.”¹⁰⁰

A substituição de cinco tributos (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) por dois — CBS e IBS — visa corrigir distorções estruturais, unificando bases de cálculo, reduzindo litígios e fortalecendo o princípio da neutralidade tributária. O novo modelo tem como pilares:

- a) Base ampla de incidência (bens e serviços de forma unificada);

¹⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 65.

- b) Não cumulatividade plena;
- c) Cobrança no destino (e não na origem);
- d) Transparência tributária, com destaque do tributo na nota fiscal;
- e) Administração compartilhada, no caso do IBS, por meio de Comitê Gestor.

A Justificativa da PEC 45/2019, base da reforma, já apontava a centralidade desses objetivos: “A proposta visa criar um sistema mais simples, transparente, neutro e justo, com redução de custos de conformidade, melhora no ambiente de negócios e estímulo à produtividade e ao crescimento econômico.”¹⁰¹

Em termos constitucionais, a reforma busca concretizar os princípios do art. 150 da CF/88, especialmente a legalidade, a anterioridade, a capacidade contributiva, a vedação ao confisco e a isonomia. Ao mesmo tempo, busca-se reduzir os desequilíbrios regionais e sociais, como previsto nos arts. 151 e 170 da Constituição.

Como observa Tathiane Piscitelli, professora da FGV-SP: “A reforma avança ao unificar tributos e combater a fragmentação normativa, mas seu sucesso depende da concretização de garantias constitucionais como a não cumulatividade e a transparência.”¹⁰²

Além disso, a EC 132/2023 prevê uma transição progressiva e cooperativa entre os sistemas, com início da cobrança do CBS e IBS a partir de 2026, encerrando-se o sistema atual até 2032. Esse período requer atenção redobrada de empresas e profissionais da área tributária, sobretudo na interação entre os regimes vigentes, evitando bitributações e lacunas regulatórias.

É nesse contexto que o estudo da tese do século e da exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS se conecta com o novo sistema: embora o modelo jurídico-tributário esteja sendo redesenhado, os problemas estruturais do passado ainda podem reverberar no novo arranjo, caso não haja regulamentação clara e aderente à Constituição.

¹⁰¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019. Justificativa. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45%2F2019. Acesso em: 20 mai. 2025

¹⁰² PISCITELLI, Tathiane. *Aspectos constitucionais da reforma tributária: entre a promessa e a implementação*. In: Revista Direito Tributário Atual, n. 48. São Paulo: IBDT, 2024.

6.2 A extinção do ICMS, PIS e COFINS e a criação da CBS e do IBS

A Emenda Constitucional nº 132/2023 representa uma ruptura com o modelo fragmentado e cumulativo de tributação sobre o consumo vigente no Brasil desde a década de 1960. A reforma extingue cinco tributos existentes — ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS — e os substitui por dois tributos de base ampla e caráter não cumulativo: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

A CBS, de competência da União, substituirá o PIS e a COFINS, dois tributos historicamente marcados por controvérsias sobre a definição de sua base de cálculo, como no emblemático caso da tese do século. Já o IBS, de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios, absorverá o ICMS e o ISS, tributos que fomentaram intensa guerra fiscal e uma infinidade de regras estaduais e municipais conflitantes.

De acordo com o texto constitucional, ambos os tributos terão as seguintes características:

- a) Incidência ampla sobre consumo de bens, serviços e direitos;
- b) Não cumulatividade plena, com direito a crédito em todas as etapas;
- c) Cobrança no destino, favorecendo a justiça tributária inter-regional;
- d) Alíquota uniforme para todos os bens e serviços, salvo exceções expressas em lei complementar.

Essa estrutura visa solucionar as críticas históricas feitas ao sistema anterior, conforme destaca Leandro Paulsen: “A substituição dos tributos atuais por um modelo baseado no valor agregado, com não cumulatividade e cobrança no destino, tem potencial de corrigir distorções que oneravam a produção e prejudicavam a competitividade do país.”¹⁰³

A transição será feita de forma escalonada entre 2026 e 2032, período no qual os tributos antigos e novos coexistirão. Isso exigirá dupla escrituração fiscal e monitoramento contínuo por parte dos contribuintes, com alto grau de complexidade técnica.

No caso da CBS, a principal mudança é o abandono das múltiplas sistemáticas cumulativas e não cumulativas do PIS e da COFINS, que resultavam em dúvidas operacionais e judicialização

¹⁰³ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022, p. 611.

elevada, como na discussão sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo. Embora a CBS seja concebida com base mais simples e homogênea, há riscos de surgirem novas discussões quanto à definição de "receita bruta" e "valor agregado", sobretudo se a legislação infraconstitucional não for clara.

O mesmo se aplica ao IBS, cuja gestão será exercida por um Comitê Gestor Nacional, responsável por operacionalizar a arrecadação e distribuição da receita. O desenho institucional do IBS levanta preocupações quanto à disputa federativa e à efetiva autonomia dos entes subnacionais, como aponta Fernando Facury Scaff: “A criação do IBS representa um avanço, mas também tensiona o pacto federativo ao concentrar em um órgão nacional a gestão de um tributo que pertence a estados e municípios.”¹⁰⁴

Além disso, ainda que a CBS e o IBS estejam formatados para evitar as distorções do passado, a história recente do PIS/COFINS evidencia que a ausência de clareza legislativa e de limites constitucionais bem definidos pode reabrir conflitos sobre o que integra ou não a base de cálculo.

Portanto, a substituição do ICMS, PIS e COFINS não representa apenas uma simplificação técnica, mas sim uma transformação estrutural que demandará novos parâmetros jurídicos, sob pena de reincidência dos mesmos problemas que levaram à judicialização massiva na era anterior à reforma.

6.3 Os riscos de novas disputas jurídicas com a CBS e o IBS

Apesar do caráter modernizador e racional da Emenda Constitucional nº 132/2023, a substituição do PIS, COFINS e ICMS por novos tributos — CBS e IBS — não elimina, por si só, a potencialidade de novos litígios tributários.¹⁰⁵ A experiência brasileira demonstra que a judicialização decorre, muitas vezes, da falta de clareza na legislação infraconstitucional, da divergência de interpretações administrativas, e da instabilidade jurisprudencial, fatores que podem ser replicados no novo modelo.

¹⁰⁴ SCAFF, Fernando Facury. *Tributação, federalismo e reforma tributária*. São Paulo: Noeses, 2023.

¹⁰⁵ BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 30 jun. 2025.

Uma das principais fontes potenciais de conflito é a definição da base de cálculo da CBS e do IBS, principalmente em relação ao que efetivamente se entende por “valor agregado” ou “receita bruta”. A depender da forma como forem regulamentadas essas expressões, pode haver inclusão indevida de tributos, encargos e repasses, o que remete diretamente às discussões que culminaram na tese do século.

Como alerta Heleno Taveira Torres, a mudança de regime não afasta a necessidade de respeito aos princípios constitucionais tributários, como a legalidade, a tipicidade cerrada, a segurança jurídica e a não cumulatividade real: “A transição para um sistema baseado no valor agregado exigirá atenção rigorosa à definição legislativa das bases de cálculo e dos regimes de crédito, sob pena de reprodução das inseguranças que marcaram o PIS/COFINS.”¹⁰⁶

Outro ponto sensível é o regime de créditos fiscais, especialmente quanto à possibilidade de apropriação de créditos em etapas anteriores da cadeia de produção e consumo. A EC 132/2023 afirma que o sistema será plenamente não cumulativo, mas a extensão efetiva desse direito dependerá de lei complementar, que ainda não foi editada.¹⁰⁷ A jurisprudência poderá ser provocada novamente para decidir se haverá restrições econômicas ou técnicas ao direito ao crédito — temas que, no regime atual, geraram incontáveis discussões no STF e STJ.

Além disso, o novo modelo traz o risco de colisões federativas, sobretudo quanto à gestão do IBS, cujo controle será exercido por um Comitê Gestor Nacional. Há debates intensos na doutrina sobre a constitucionalidade dessa estrutura, que, na prática, limita a autonomia financeira e legislativa de estados e municípios. Conforme observa Fernando Facury Scaff: “A centralização da arrecadação do IBS por um Comitê Gestor pode ser vista como um tensionamento da cláusula pétrea da autonomia dos entes subnacionais, prevista no art. 18 da Constituição.”¹⁰⁸

A jurisprudência do STF poderá ser novamente convocada para decidir sobre:

¹⁰⁶ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário: estudos de direito tributário na Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

¹⁰⁷ BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 30 jun. 2025.

¹⁰⁸ SCAFF, Fernando Facury. *Tributação, federalismo e reforma tributária*. São Paulo: Noeses, 2023.

- a) A constitucionalidade do Comitê Gestor;
- b) A compatibilidade entre os critérios de repartição do IBS e o pacto federativo;
- c) A possibilidade de isenções regionais ou setoriais à luz dos princípios da neutralidade e da isonomia.

Adicionalmente, o período de transição entre os regimes (2026–2032) pode ser fonte de confusão e insegurança jurídica. A coexistência de normas antigas e novas, com regimes distintos de apuração e escrituração, poderá gerar bitributação, conflitos temporais e problemas de compensação, especialmente para contribuintes que operam nacionalmente.

É certo, portanto, que a Reforma Tributária não encerra a litigiosidade no campo tributário. Ao contrário, ela inaugura um novo ciclo de disputas, agora com foco em outros aspectos técnicos e estruturais, exigindo dos operadores do Direito postura crítica, domínio técnico e constante atualização legislativa.

6.4 Perspectivas da segurança jurídica tributária no novo modelo

A segurança jurídica é um dos pilares do Estado Democrático de Direito, prevista de forma implícita na Constituição Federal e reafirmada em diversos dispositivos legais, como o artigo 5º, inciso XXXVI (proteção à coisa julgada), e o artigo 150, inciso III (anterioridade tributária). No contexto da Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, a garantia de segurança jurídica tributária torna-se um desafio central diante da complexidade da transição e da amplitude das mudanças propostas.¹⁰⁹

A reforma pretende, em tese, reduzir a litigiosidade, promover a simplificação e assegurar previsibilidade ao contribuinte. Entretanto, esses objetivos dependerão da qualidade técnica e constitucional da legislação infraconstitucional complementar, bem como da estabilidade e coerência da jurisprudência que se formará em torno do novo modelo.

A doutrina majoritária é uníssona ao reconhecer que não há segurança jurídica sem clareza normativa e sem respeito aos princípios fundamentais da tributação. Para Marco Aurélio Greco, a previsibilidade e a estabilidade do sistema tributário não derivam apenas da letra da lei, mas da

¹⁰⁹ BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 30 jun. 2025.

confiança do contribuinte de que as regras serão respeitadas e não sofrerão mutações abruptas: “Segurança jurídica tributária é a confiança do cidadão de que o Direito não será manipulado de forma imprevisível, e de que os atos do Fisco e do legislador obedecerão a parâmetros constitucionais estáveis.”¹¹⁰

A transição entre regimes — de 2026 a 2032 — será o primeiro grande teste da segurança jurídica no novo modelo. Nesse período, coexistirão regras do sistema antigo (PIS, COFINS, ICMS, etc.) com as normas dos novos tributos (CBS e IBS), exigindo dupla conformidade tributária, adequações contábeis e ajustes nos sistemas de TI das empresas. A ausência de clareza sobre temas como creditamento, compensação, responsabilidade tributária e hipóteses de incidência pode comprometer a confiança no sistema.

Além disso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal terá papel crucial na consolidação da segurança jurídica, sobretudo na análise da constitucionalidade de dispositivos da futura lei complementar, no equilíbrio federativo e na garantia dos direitos adquiridos durante a transição. Espera-se que o STF atue de forma coerente com seus precedentes, inclusive com os princípios firmados na tese do século, que valorizou a proteção da legalidade estrita e da não cumulatividade real.

Como reforça Misabel Derzi, a reforma só cumprirá seus objetivos se for capaz de gerar previsibilidade ao contribuinte e limites ao poder de tributar: “A segurança jurídica exige que a tributação esteja submetida a balizas objetivas, que impeçam o arbítrio do legislador e garantam ao contribuinte o conhecimento prévio das regras que regem sua relação com o Fisco.”¹¹¹

Por fim, o papel das instituições — Receita Federal, Comitê Gestor do IBS, Congresso Nacional e o Judiciário — será determinante para a consolidação de um novo paradigma tributário. A maturidade dessas instâncias, aliada ao controle social e à participação técnica da sociedade civil, poderá consolidar um sistema mais justo, funcional e juridicamente seguro.

¹¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Segurança jurídica e tributação no Estado Constitucional*. São Paulo: Dialética, 2021.

¹¹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro: fundamentos e interpretação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo central analisar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS — a chamada "tese do século" — e suas repercussões no contexto jurídico, tributário e econômico brasileiro, especialmente à luz da jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal e das transformações promovidas pela Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

A partir da abordagem histórica, demonstrou-se como a composição da base de cálculo das contribuições sociais foi objeto de ampla controvérsia doutrinária e jurisprudencial, levando a um cenário de insegurança jurídica e intensa litigiosidade. A decisão no RE 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, representou um marco na defesa da legalidade, da tipicidade e da não cumulatividade tributária, reafirmando os limites constitucionais ao poder de tributar e a importância da transparência na incidência tributária.

No plano prático, a decisão teve forte impacto nas empresas brasileiras, sobretudo quanto à possibilidade de recuperação de créditos tributários pagos indevidamente, tornando-se também objeto de ações coletivas ajuizadas por associações e sindicatos, tema analisado com profundidade no Capítulo 5. As ações coletivas, embora úteis para democratizar o acesso à justiça fiscal, revelaram-se instrumentos com vantagens e limites, especialmente no que se refere à execução individual dos créditos e à restrição imposta pela jurisprudência quanto à representatividade.

Com a promulgação da Reforma Tributária, surgiu um novo contexto normativo, com a criação da CBS e do IBS, que visam substituir os tributos atualmente vigentes, inclusive os diretamente afetados pela tese discutida. Embora a proposta traga inegáveis avanços no sentido da simplificação, da não cumulatividade plena e da cobrança no destino, também impõe desafios relevantes, como o risco de novas disputas jurídicas quanto à base de cálculo, à gestão federativa e à transição entre os sistemas.

A análise realizada no capítulo 6 evidencia que a tese do século não perde sua importância com a reforma, mas passa a servir como referência interpretativa para o novo sistema. A jurisprudência formada em torno da exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS revela a necessidade de rigor técnico, clareza normativa e respeito aos princípios constitucionais para evitar a repetição de litígios no futuro.

Conclui-se, portanto, que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS foi não apenas um caso emblemático de defesa da legalidade tributária, mas também um divisor de águas na construção de um sistema mais justo e previsível. A Reforma Tributária apresenta uma oportunidade histórica de reestruturação, mas sua efetividade dependerá da qualidade da legislação infraconstitucional, da atuação das instituições, e da vigilância crítica da sociedade civil e da advocacia especializada.

O aprimoramento do sistema tributário brasileiro exige, mais do que nunca, coerência constitucional, segurança jurídica e equilíbrio federativo — valores que devem permanecer no centro do debate jurídico, independentemente da estrutura tributária vigente.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. *A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: fundamentos jurídicos*. Revista de Direito Tributário Atual, n. 43, 2020. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/revista-de-direito-tributario-atual-43/>. Acesso em: 10 abr. 2025.

BARRETO, Paulo Ayres. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Noeses, 2021.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 574.706/PR*. Rel. Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docID=754152708&docTP=TP>. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 1.101.937/SP*. Rel. Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5855045>. Acesso em: 10 abr. 2025.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços)*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COSTA, Regina Helena. *Direito tributário: limites e garantias*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Exclusão do ICMS da base do PIS e da COFINS: análise crítica*. Revista Fórum de Direito Tributário, n. 18, 2019. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/revista-forum-de-direito-tributario/>. Acesso em: 12 abr. 2025.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Entrevista ao portal JOTA sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS*. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/misabel-derzi-no-jota-exclusao-do-icms-no-pis-cofins/>. Acesso em: 10 abr. 2025.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *A transcendência da jurisprudência tributária do STF*. In: CUNHA, Leonardo Carneiro da et al. (Orgs.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 283.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Questões atuais de direito tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Rafael Alexandria de Oliveira. *Meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais*. 20. ed. Salvador: JusPodivm, 2023.

GRECO, Marco Aurélio. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2021.

GRINOVER, Ada Pellegrini et al. *Código Brasileiro de Defesa do Consumidor comentado pelos autores do anteprojeto*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Ações coletivas em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

MORAES, Hélio João Pepe de; FREITAS, Victoria Maciel de. *Teses filhotes da “tese do século”*. Consultor Jurídico, 8 maio 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mai-08/moraes-e-freitas-teses-filhotes-tese-seculo/>. Acesso em: 4 jun. 2025.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 23. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022.

PISCITELLI, Tathiane. *Aspectos constitucionais da reforma tributária: entre a promessa e a implementação*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 48, 2024.

PISCITELLI, Tathiane. *O tratamento tributário das criptomoedas: análise sob a perspectiva do imposto de renda*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 40, p. 537-554, 2018.

Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTA40/10-o-tratamento-tributario-das-criptomoedas-analise-sob-a-perspectiva-do-imposto-de-renda/>. Acesso em: 4 jun. 2025.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. *Ação civil pública: teoria e prática*. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.