

# **A INCIDÊNCIA DO ICMS: A aplicação do princípio da *não cumulatividade* como mecanismo de controle na incidência do ICMS.**

ALUNOS: HIGOR OTÁVIO DE SOUSA

MARCO ANTÔNIO DOS SANTOS JÚNIOR

ORIENTADOR: LUCAS AUGUSTO THOMÉ KANNOA VIEIRA

**RESUMO:** O presente artigo tratará sobre a incidência do ICMS-Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços na base de cálculo do PIS-Programa de Integração Social Privada e COFINS-Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, analisado sobre a perspectiva do princípio Constitucional da *não-cumulatividade*. Traremos a princípio, do contexto histórico de todos tributos, alinhados com a legislação interna e os mecanismos adotados para corroborar um entendimento acerca da discussão que envolve o tema. Por fim, apresentaremos o entendimento do STF e a manifestação sobre o tema, bem como os julgados atuais e as fundamentações utilizadas para estruturar um entendimento esclarecedor sobre a possibilidade ou não de incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

**PALAVRAS CHAVES:** NÃO-CUMULATIVIDADE, PIS/COFINS, TRIBUTÁRIO.

## **1. INTRODUÇÃO**

O presente artigo, é pautado na discussão sobre a incidência do ICMS-Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, na base de cálculo do PIS-Programa de Integração Social e do COFINS-Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, e, de que forma o princípio da *não-cumulatividade* serve de amparo para elucidarmos as discussões que circundam o tema.

O ICMS-Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços possui raízes históricas profundas, é um imposto Federal, sendo dos Estados a função de deliberar sobre sua alíquota. O PIS-Programa de Integração Social, por sua vez, é um imposto Federal que cabe a União deliberar sobre quaisquer questões que o envolvam. Nesta mesma seara, segue COFINS-Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, sendo ambos, por vezes confundidos, pelo contexto geral de finalidade social.

O Princípio da não-cumulatividade foi criado com o intuito de regulamentar sobre as relações de dupla incidência de um tributo na mesma base de cálculo de outro, sendo aplicado

apenas a alguns tributos como ICMS, IPI e PIS/COFINS, para impedir que ocorra o famoso “*bis in idem*” (repetição sobre o mesmo/a cobrança do que já foi cobrado).

Desta forma, considerando o que reza a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155 §2º, inciso I, bem como as Legislações Especiais, Lei Complementar 87 de 1996, LEI 9.718/98, C/C LEI 10.833/2003, os tributos do ICMS e PIS/COFINS se submetem ao regime não-cumulativo, devendo nos casos em que incidir sobre algum produto ou serviço, ser submetido a substituição tributária.

Com este fundamento, o presente artigo, com fulcro nas legislações pertinentes, vem analisar a aplicação do referido princípio na discussão envolvida pelo tema, a fim de sinalizar sobre a possibilidade ou não da incidência do ICMS na base de cálculo tanto do PIS, quanto da COFINS, trazendo entendimentos e julgados que auxiliarão na elucidação da discussão.

## **2. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE TRIBUTAÇÃO**

Segundo SABBAG, 2013, SCHOUERI, 2012, o tributo, mecanismo de arrecadação financeira, retorna ao Estado com status de receita. Isso significa que o valor arrecadado precisa ser gasto, e muitas vezes é utilizado para financiar a criação e manutenção de projetos sociais dentro de um Estado. Desta forma, o poder de tributar alinhado ao contexto de um Estado de Direito, deverá se conformar com os ditames constitucionais previstos.

Portando, conforme descrito no Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172 de 1966, o tributo está qualificado como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sansão de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Ao falar do tema em questão, deve-se trazer concomitantemente a indagação sobre a origem deste tributo para se saber como e porque ele surge na sociedade.

O estado, ainda nas concepções antigas, com modelos sócio-políticos variados, desde a solidificação egípcia, império romano, até os voltados para o feudalismo e exploração monárquica, ideados desde antes de Cristo até o período histórico da idade média passou por necessidades e demandas particulares, sejam para segurança, para estrutura, alimentação ou saúde pública.

Nessa perspectiva, os detentores do poder, sejam indicados por Deuses, com uma raiz de fé ou aqueles que assumiam o poder por hereditariedade e até, no caso romano, por

indicações políticas chegaram a uma postura comum, uma premissa que o povo deveria recolher tributos ao estado.

Isso ganha subsídio em Hobbes, 2017, e subsequente em Locke, 2014, que estabelecem funções obrigatórias ao estado, no primeiro, proteger a vida, e no segundo, proteger a liberdade e especialmente a propriedade.

Com o avançar dos modelos sociais, a exceção do liberalismo (anda que se assemelhe e exista tributação), todas as modalidades de gestão implicam em obrigações estatais, e no Brasil não é diferente, sendo garantidos pela constituição Saúde, Dignidade, Moradia, Educação, Emprego, Seguridade Social, Lazer, Acesso a Justiça, Segurança, Liberdade, Propriedade e Vida.

Assim, para garantir os direitos estabelecidos e, especialmente pagar pelos custos gerados dessas obrigações, o estado é obrigado a ter uma fonte de renda.

Assim como desde o princípio, nota-se que todos que fazem parte de um determinado grupo devem contribuir com algo para que este mesmo grupo possa se organizar e alcançar seus objetivos estatais, com mais ou menos direitos elencados, ou seja, só há tributação se houver sociedade e vice versa.

Como destacado por Geraldo Ataliba “antigamente, quando não se pode falar em estado de direito, o político usava do poder para obrigar arbitrariamente os súditos a concorrerem com seus recursos para o Estado **(por isso Albert Hensel sublinha que só se pode falar em “direito” tributário onde haja constituição e o Estado de direito. Fora isso, é arbítrio, o despotismo, v. diritto tributário, Giuffrè, 1956, Milão, p. 5, tradução de Dino Jarach).**

Traz Hugo de Brito Machado, 2007 “ A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia”.

É imperioso destacar que, o poder, a qual o Estado detém, é, nas palavras de Norberto Bobbio(BOBBIO, Norberto. O significado clássico e moderno de política. In: Curso de introdução à ciência política. Brasília: Universidade de Brasília, 1982, v. 7, p. 12.), “uma

relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra vontade, o comportamento”.

Daí, se extraí a sistemática do Direito Tributário, e sua função social, que nas palavras de Hugo Brito Machado(MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 50.), urge com o dever de delimitar o poder de tributar, “transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica”.

Importante ressaltar que a tributação sobre a receita das pessoas jurídicas teve início com o advento do Decreto-lei 1940, de Maio de 1982, com a denominação “Finsocial”. À época, o referido tributo possuía como base de cálculo a receita bruta e o lucro, o que atualmente se equipara ao do PIS, COFINS e ICMS.

Desta forma, a Constituição Federal de 1988 tratou de estabelecer em seu texto, as limitações ao poder de tributar, imputados aos artigos 150,151 e 152 da respectiva Carta Magna, cujo caráter é pétreo, não podendo ser alterado, assim como os direitos fundamentais.

O princípio da não cumulatividade, com previsão no art. 155, I da CF, surgiu como uma espécie de escudo para alguns tributos.

Em analogia a respectiva limitação, pode se compreender o princípio da não-cumulatividade, como uma espécie do *limite ao poder de tributar do estado*, não de caráter pétreo, como os supracitados, mas de caráter constitucional, já que previsto expressamente na Carta Magna, especificamente no que se restringe aos tributos do ICMS, PIS/COFINS e IPI(que não será tratado no presente artigo).

Desta forma, para melhor compreendermos a correlação entre os tributos e o princípio supracitados, faz-se necessário conhecer o contexto histórico destes.

### **3. CONTEXTO HISTÓRICO DO ICMS**

As primeiras formas de tributação sobre circulação de produtos surgem no velho continente, no Brasil, o primeiro registro de tributação sobre o consumo é de 1922 com a lei Federal de nº. 4.625, que além do imposto sobre renda, instituía o imposto sobre vendas mercantis – IVM, tributo este de competência da união. (YAMAOKA. 2014)

Já com uma simples análise após a promulgação da constituição de 1934, podemos observar duas grandes alterações com o tributo: o IVM deixa de incidir somente sobre as

operações de compra e venda, para recair sobre as operações de consignação, passando a ser conhecido como IVCs, imposto sobre vendas e consignações, estendendo também sua aplicação a todos os produtores em geral, até mesmo os agrícolas, o que gerou o efeito cascata, uma vez que passou a incidir sobre todas as operações da cadeia.

Neste momento, com o comércio aquecido e a indústria em ascensão, as grandes empresas conseguiam se sobressair verticalizando seu processo, tornando para si todas as fases do processo de industrialização, para conseguir assim uma menor incidência tributária final e levando produtos com um valor menor ao mercado.(CASTRO. 1989)

A fim de obscurecer a situação da incidência cumulativa do IVC, por ser tributo de competência estadual (assim como o atual ICMS), as alíquotas variavam de estado para estado, o que resultava em diferenças ainda maiores no que tange ao preço final dos produtos. (YAMAO. 2014)

Já na segunda metade do século passado, em 1965, ocorre uma reforma tributária, proposta pela EC18/65, reforma esta que modifica o IVC para o ICM- IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES E CIRCULAÇÕES DE MERCADORIAS. (YAMAO. 2014).

A maior diferença trazida na alteração do IVC ao ICM referia a aplicação do princípio da não-cumulatividade, que prevê a dedução do valor já pago em cada operação anterior do imposto devido, incluindo até mesmo em operações interestaduais.

Outra novidade trazida foi a estipulação constitucional de limites para as alíquotas aplicáveis aos produtos, determinando alíquota única para o mesmo produto em todo o território nacional, contudo, sem tirar sua competência na tributação do ICM, assunto este que gera uma polêmica inacabável, o que de fato, ajudaria no combate as famigeradas “guerras fiscais”. (YAMAO. 2014)

Com a chegada da sétima e atual Constituição Federal, foi-se então finalmente convertido o nosso atual IMPOSTO DE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAIS E DE COMUNICAÇÕES, tecnicamente chamado de **ICMS**.

Numa tentativa de alavancar, aumentar a quantia de arrecadação através do ICMS, este passa a incidir além das vendas, agora também sobre os serviços de transportes e de telecomunicações, e sobre a entrada de mercadoria importada e serviços prestados no exterior,

além de incidir sobre energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais.

O princípio da não-cumulatividade foi mantido nessa nova alteração, proporcionando assim créditos aos contribuintes descontados do montante devido ao órgão tributante após a aferição das entradas e saídas de mercadorias.

#### **4. O CONTEXTO HISTÓRICO DO PIS e COFINS**

Embora caminhem quase sempre juntos, o PIS (Programa de Integração Social), instituído originalmente pela lei complementar 7/70, e o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), instituído pela Lei 8/70, são tributos originalmente distintos, mas destinados ao financiamento da Seguridade Social. Pela devida semelhança, foram unificados em 1º de julho de 1976, passando então, a ser simplificados pela sigla PIS/PASEP.

Entretanto, nos atentaremos unicamente ao PIS, que, com o advento da Constituição Federal de 1988, passou a financiar o programa de seguro desemprego e o abono salarial, sendo a partir daí consistente ao pagamento de um salário mínimo mensal aos trabalhadores que recebam até dois salários mínimos de remuneração mensal, desde que seus empregadores contribuam para o PIS/PASEP, senão, vejamos:

Art. 239 da Constituição Federal de 1988. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

A COFINS-Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar 70 de 1991, por sua vez, é uma contribuição social devida pelas empresas privadas em sua generalidade, exceto para as microempresas e empresas de pequeno porte. Sua origem tem semelhanças com a extinta contribuição social “*Finsocial*” de 1982, cuja base de cálculo era a receita bruta e o lucro, in verbis:

Art 1º. A contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, instituída pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, tem por finalidade custear investimentos de caráter assistencial em alimentação,

habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor (Decreto-lei nº -1.940/82, art. 1º).

Em síntese, ambas contribuições estão sujeitas ao regime não cumulativo, bem como possuem semelhanças em suas bases de cálculo. Portanto, podemos compreender que, tanto o PIS quanto a COFINS, são contribuições devidas por empresas privadas com o objetivo de auxiliar no amparo ao trabalhador como mecanismo de benefício que possibilita o progresso do trabalhador dentro da empresa em que labora.

Pela devida semelhança entre ambos, atualmente a Receita Federal vem cogitando a possibilidade de unificá-los, medida esta que visa simplificar o processo de arrecadação. Entretanto, até o presente momento, a ideia não foi consolidada pelo poder Executivo, restando a espera de uma possível aprovação do projeto nas formas da lei.

## **5. O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE**

Precipuamente, antes de descrevermos o tema da não-cumulatividade, essencial se faz compreendermos o significado de cumulatividade.

A cumulatividade se classifica pela aplicação de tributo em todas as etapas de comercialização de um produto, ou seja, o que chamamos de efeito “cascata”, tributação sobre o valor do produto sem desconto do valor pago anteriormente.

Com a implementação do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro, a CF de 1988 tratou de deixar claro que o mesmo não se submeteria à “cumulatividade”, conforme previsão em seu art. 155 §2º, inciso I, e que a base de cálculo e o fato gerador poderiam ser estabelecidos pelo órgão responsável por sua regulamentação, qual seja, Lei Complementar 87/96, devendo esta, estar compreendida nos limites impostos pelo art. 146, inciso III, alíneas a, b, c e d, da Constituição Federal. Nesse sentido MACHADO, Hugo de Brito(2008) leciona que

É indubitoso, portanto, que o fato gerador do ICMS é o descrito na Lei do Estado, ou do Distrito Federal, que o institui. A área factual descrita na Constituição Federal e na lei complementar a que se reporta seu art. 146, inciso III, é limite que não pode ser ultrapassado pelo legislador ordinário que institui o tributo.

Ademais, para melhor analisarmos o conceito do princípio da não-cumulatividade, far-se-á, necessário compreendermos o que versa a legislação competente, mediante simples leitura do artigo 155, I, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Desta forma, o princípio da não cumulatividade tem por função impedir a ocorrência do fator cumulativo na tributação, ou *bis in idem*.

Nesta esteira, a LC/87 foi criada com o intuito de estabelecer a forma de cobrança do tributo ICMS, descrevendo em síntese seu fato gerador, base de cálculo e demais fatos necessários a compreensão de sua sistemática.

A “substituição tributária”, como é conhecida a forma de tributação atribuída com a adoção do princípio da não cumulatividade, se baseia na sistemática de sua cobrança, de forma que o imposto devido tem como base de cálculo cada operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços tributáveis pelo ICMS, sendo tributável na primeira cadeia com um percentual maior, e este deduzido nas cadeias seguintes. Sua compensação é realizada ordinariamente através de um paralelo realizado com as notas de entrada e saída, e após a aferição, se o contribuinte tiver saldo “positivo”, um crédito será gerado e consequentemente reaproveitado para desconto em tributos futuros.

O que diferencia a tributação “cumulativa” da “não-cumulativa”, é que naquela a tributação será realizada com base no valor de cada operação (incluindo-se lucro, despesas com frete, e outras, ao passo que nesta, o valor da tributação dos produtos será descontado de fato em cada cadeia de comercialização devendo então, ser compensado pelo montante já cobrando nas operações anteriores. **Exemplo:** Um Fabricante determina o valor de um produto X como sendo R\$ 100,00, incluído despesas e lucro. Considerando que o ICMS a ser recolhido será de 10% sobre o valor da operação, o Fabricante repassa ao Distribuidor e recolhe o percentual referente ao ICMS, que corresponde à R\$ 10,00. O Distribuidor por sua vez, repassa o produto ao Comerciante pelo valor de R\$ 150,00(incluindo-se despesas e lucro), recolhendo assim, à título de ICMS o correspondente a 10% sobre o valor da operação,

porém, deduzido o valor já pago de R\$10,00, e ao invés de pagar o valor total de sua operação, o comerciante deduzirá o valor pago pelo Distribuidor na cadeia anterior, que corresponde ao valor de R\$ 5,00.

O que ficou evidente é que o Legislador buscou o fim da cobrança do ICMS em modo “cascata”, o que ocorria muito em razão das operações e prestações sucessivas, tornando-se assim um imperativo de ordem onerosa aos empresários. O reflexo da cobrança de forma sucessiva do ICMS se virou contra os próprios Estados, vez que a transação da cadeia de produção se tornou tão onerosa ao Empresariado, que boa parte do grupo optou por sonegar o referido imposto.

Considerando as ponderações expostas, a CF de 88 diferentemente do texto anterior, foi cuidadosa e rigorosa quando atribuiu aos Estados membros e DF o direito ou a competência de instituir o ICMS, contudo, estabelecendo regras distintas e interligadas entre si, principalmente quando se trata do princípio da não-cumulatividade, vide artigo 1º da LC/87:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Ao contrário do que era previsto pela CF de 67, que tão somente trazia um texto seco e vago sobre o ICM, a CF de 88 entendeu por melhor regular a própria matéria em todos os seus termos de forma minuciosa, já que trata de um assunto tão importante e pertinente, quando analisado dentro do contexto do Estado. Na oportunidade, ficou a cargo do legislador ordinário regular e discriminar boa parte da matéria através das Leis Complementares, ou seja, com a Constituição Federal de 88, o princípio da não-cumulatividade passou a ter natureza Constitucional, portanto, não podendo ser manipulado por lei complementar, lei ordinária e muito menos por regulamento.

## **6. O CONFLITO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS no PIS/COFINS**

Dispõe o Art. 01 da Lei 10.833/2003, que a aplicação do PIS/COFINS também será de forma “não-cumulativa”, e que, sua base de cálculo é o total de receitas aferidas pela pessoa jurídica, ficando estabelecido no §3º deste artigo, as receitas que não a integram. O seu

fato gerador, conforme art. 2º da Lei 9718 de 1998, compreende o faturamento da empresa, que é compreendido pela receita bruta (gerada com a movimentação da mercadoria), que por sua vez, é estabelecida pelo Decreto nº 1598/1977, que versa que a receita bruta compreende: “I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

O conflito evidente na discussão trazida à tona pela insatisfação dos empresários e por boa parte dos doutrinadores, se baseia única e exclusivamente com fundamentação no texto constitucional, o qual, por erro material do próprio legislador, gerou probabilidade de interpretação mais benéfica ao Estado, gerando onerosidade maior aos pagadores dos tributos em questão.

Foi então que, nos idos de 2017, a então presidente do Pretório Excelso, proferiu voto no RE nº 574.706, no sentido de impossibilitar a incidência do ICMS-Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços, na base de cálculo do tributo PIS/COFINS. Tal voto colocou fim a discussão enfática e recorrente, vez que a Decana sinalizou em sentido diverso ao então compreendido pelo STF, com a fundamentação de que o ICMS por não compor o faturamento da empresa, deverá ser excluído da base de cálculo do PIS e COFINS. O voto acompanhado por mais cinco Ministros foi suficiente para estabelecer e confirmar o novo entendimento a ser sido.

Tal decisão impactou na economia brasileira, de forma a possibilitar que empresários pudessem reaver a devolução da diferença das quantias pagas a mais, pelos últimos 05 anos.

Desta forma, a análise da decisão se faz pertinente, considerando o poder dado ao princípio da *não-cumulatividade*, que com a aceção do novo texto Constitucional, possui caráter específico e controlador, no que diz respeito aos tributos supra mencionados.

Por fim, considerando que a base de cálculo do ICMS pode ser composta por ele mesmo, e não ser qualificada como dupla tributação, bem como o PIS/COFINS possuem fato gerador e base de cálculo explícita na legislação competente, há que se concluir que ambos tributos não poderiam incidir um sobre o outro, vez que, a base de cálculo de ambos é compreendida pela mesma matéria, a receita bruta do produto. Dessa forma, a incidência daquele na base de cálculo deste, é considerada inconstitucional, com fundamentação na Constituição Federal, nas Legislações Especiais que regulamentam tais tributos e principalmente no RE nº 574.706.

Conforme exposto supra, devemos analisar que a aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade é essencial para interromper situações como a ocorrida, onde de fato, ocorre uma dupla tributação, em que ambos tributos incidem sobre o mesmo fato gerador.

Nessa seara, para melhor consolidar um entendimento, há que se basear na sistemática da pirâmide de Kelsen, a qual, demonstra a estrutura hierárquica das normas dentro da esfera jurídica estatal brasileira, estando classificada da seguinte forma: no topo, como fonte mais importante da legislação, está a Constituição Federal, abaixo dela, com um grau menor de validade, estão as emendas constitucionais, que por sua vez, estão acima das Leis Complementares e Ordinárias, por último estão as resoluções normativas. Dado o presente exemplo, devemos compreender e analisar de forma sistemática que, o princípio da não-cumulatividade está previsto no texto Constitucional, porém regulamentado por Lei Complementar, portando, podemos concluir que, conforme apresentada a hierarquia de Kelsen, a norma superior(princípio da não-cumulatividade, artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal), não pode ser regulamentada ou redefinida por norma inferior(Lei Complementar que regula a aplicação do ICMS, do PIS e da COFINS).

Atualmente, a Receita Federal, continua exigindo o recolhimento do PIS e COFINS sem a exclusão do ICMS, ignorando a decisão do julgado RE nº 574.706, que, para ser vinculada de vez, requer ajuizamento de ação própria por parte dos legitimados para tanto. No entanto, para que o contribuinte deixe de realizar o recolhimento de um sobre o outro, ainda se faz necessária a propositura de uma ação.

Contudo, recentemente, mais precisamente no dia 12 de julho de 2019, foi proferida pelo Juiz Wilney Magno de Azevedo Silva, da 16ª Vara Federal do Rio de Janeiro, nos autos da ação de Mandado de Segurança nº 5033009-63.2018.4.02.5101/RJ, sentença consoante a decisão do RE nº 574.706, com o fundamento de que o ICMS não incorpora parte do faturamento da empresa, tendo caráter meramente fiscal, incorporando na receita da empresa de passagem, não podendo desta forma ser entendido como parte do fato gerador do PIS e da COFINS, sob pena de lei menor, poder redefinir conceitos estabelecidos por lei maior, é o que prevê o artigo 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Por fim, com base em todo exposto, e pelas fundamentações elucidadas, tem-se por consolidado o entendimento do que o ICMS não deve incidir sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS, sob pena de violação ao texto e princípios constitucionais, o que significa, desrespeitar o preceito fundamental do Estado Brasileiro, a respeito máximo a Carta Magna.

## **7. CONCLUSÃO**

Com leitura do presente artigo, pudemos demonstrar o nascimento dos tributos do ICMS, PIS e COFINS, bem como suas mutações e adaptações até se enquadrarem ao contexto tributário brasileiro atual. Identificamos também, o surgimento do princípio da não cumulatividade no contexto tributário mundial, bem como a origem da necessidade de incorporação deste ao ordenamento jurídico brasileiro.

Contudo, um tributo se orienta pela sua base de cálculo, não podendo mais de um tributo se basear em uma mesma base de cálculo, sob pena de restar configurado bis in idem. O surgimento do princípio da não cumulatividade se deu para houvesse uma espécie de controle na tributação, impossibilitando a existência da dupla tributação. O princípio foi incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro com status constitucional, estando presente em outros tributos além dos supracitados.

Nesse contexto, a iniciou-se uma discussão que se deu pela incidência do ICMS (Tributo Federal, com regulamentação Estadual), na base de cálculo de outros tributos, especificamente o PIS e COFINS (Tributos Federais com regulamentação Federal), o que, estaria infringindo o princípio da não cumulatividade, que possui força constitucional.

Com a imensa repercussão nacional da discussão, o Egrégio Tribunal prolatou sentença em sede de Recurso Extraordinário, estabelecendo a impossibilidade de cobrança de algum dos tributos supracitados com incidência na base de cálculo do outro, por considerar esta, uma ofensa direta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Contudo, mesmo após decisão pacificada, a Receita Federal não deixou de realizar a cobrança dos contribuintes, sendo necessária a distribuição de processo judicial para que o mesmo deixe de realizar o duplo recolhimento.

Decisão atual tomada por um Juiz Federal do Rio de Janeiro, tornou cada vez mais pacificado o entendimento do prevalectimento do princípio da não-cumulatividade sobre as

cobranças incisivas do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, restando mais engessado o entendimento.

Por fim, para que possamos analisar de forma crítica, o princípio da não cumulatividade tem status constitucional, já, a deliberação do ICMS cabe aos Estados-membros, o que necessariamente, se dará por lei ordinária ou complementar, restando filtrado o entendimento clássico da pirâmide de Kelsen, a qual, explicita que lei inferior não pode deliberar sobre lei superior. Na prática, significa que o status constitucional do princípio não pode ser superado pelo poder do Estado de dirimir, através de Lei Ordinária ou Complementar, sobre questões que envolvam a base de cálculo de um tributo. Desta forma, restou-se sacramentada a conclusão de que o princípio da não-cumulatividade é a principal ferramenta no controle da tributação no que concernem os tributos supramencionados, restando fundamentada e superada a discussão.

## 8. REFERENCIAS

YAMAOKA, Celina. **A história do imposto sobre circulação de mercadorias: do ICM ao ICMS**. São Paulo, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1934**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 10 set 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 11 set 2019.

BRASIL. Decreto-lei nº 4.625, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1922.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **História Tributária do Brasil**. 2. ed. Coleção Memória Fazendária. Brasília: ESAF, 1989.

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

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11ª edição, 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 8. ed. São Paulo: Método.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2ª. ed. São Paulo. Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHÖNTAG, José Antônio. **A Cofins**: Uma breve história. Disponível em: [https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/artigo\\_schontag\\_cofins.pdf](https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/artigo_schontag_cofins.pdf). Acesso em: 10 set 2019.