

PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO CÁLCULO DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS: O CASO DO RE 574.706/PR

PRINCIPLE OF NON-CUMULATIVY IN CALCULATING THE EXCLUSION OF ICMS FROM THE CALCULATION BASIS OF PIS AND COFINS CONTRIBUTION

Roberta Ellen de Bortoli dos Santos¹
Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC, Brasil

Resumo

O direito tributário é regido por princípios que visam limitar e regular a prática tributária, dentre eles temos o princípio da não cumulatividade, um princípio constitucional norteador que busca evitar o efeito cascata nos tributos. O objetivo do presente artigo é, através da análise desse princípio na legislação constitucional e infraconstitucional, na doutrina e jurisprudência, verificar a sua respectiva efetividade ou violação na apuração das contribuições PIS e COFINS. A metodologia partiu de uma pesquisa qualitativa e de um método dedutivo, demonstrando que o referido princípio busca evitar a tributação em cascata e conseqüentemente pode ser considerado um conceito ou uma técnica, bem como, também reflete em um regime tributário. Considerando que o ICMS é um imposto de "cálculo por dentro" e do entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 574.706 Paraná, restou demonstrado que o princípio não vinha sendo respeitado, pois a base de cálculo de incidência das contribuições PIS e COFINS considerava os valores a título de ICMS.

Palavras-chave: ICMS; Não-Cumulatividade; R.E 574-706; Base de cálculo; PIS; COFINS.

Abstract

Tax law is governed by principles, which aim to limit and regulate the practice of tax jurisdiction. Among several principles that could be explained in this article, the principle of non-cumulative, will be analyzed in constitutional and infraconstitutional legislation, in doctrine and jurisprudence, seeking to verify their respective effectiveness or violation in the calculation of PIS and COFINS contributions. Through a qualitative research and a deductive and inductive method, the purpose of this article is to demonstrate that this principle can be considered a concept, a technique and also reflects in a tax regime, in order to avoid cascade taxation. Considering that the ICMS tax is an "inside calculation" tax and the understanding handcuffed by the Federal Supreme Court in Extraordinary Appeal No. 574,706 Paraná, it has been shown that the principle was not respected, since the calculation basis of the PIS and COFINS considered the values as ICMS.

Keywords: ICMS; Non-Cumulativity; R.E. 574-706; Calculation basis; PIS; COFINS.

¹ Advogada previdenciarista e tributarista com Especialização em Direito Tributário. E-mail: betaellen@hotmail.com.

1 INTRODUÇÃO

A presente pesquisa se propõe a analisar o princípio da não-cumulatividade na legislação constitucional e infraconstitucional, na doutrina e jurisprudência, para verificar a sua respectiva efetividade ou violação na apuração das contribuições PIS e COFINS.

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS tem sua forma de cálculo “por dentro”, ou seja, o valor do imposto integra sua base de cálculo e faz parte do valor do produto, e deste modo é considerado como receita bruta e base de cálculo para a incidência das referidas contribuições supramencionadas. Assim, busca-se verificar se o princípio constitucional da não cumulatividade estava sendo mitigado, e se havia a tributação em cascata de forma maquiada.

Deste modo, analisando o princípio da não-cumulatividade, se oferece uma maior familiaridade com o conceito esposado pela Constituição, doutrinas e jurisprudência. Por conseguinte, verificou-se a sua aplicação prática em operações fiscais que envolvam o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços antes e depois do RE 574.706–PR. Para tanto, faremos um levantamento bibliográfico e jurisprudencial, além de implicações práticas e análise de exemplos que estimulem a compreensão.

Para alcançar o desiderato científico proposto, a metodologia do presente artigo se dará através da pesquisa bibliográfica, qualitativa e exploratória, e o método utilizado será o dedutivo, discutindo o tema com base em referências teóricas publicadas em livros, revistas, periódicos e outros. Como fontes teóricas secundárias, busca também, conhecer e analisar conteúdos científicos sobre determinado tema.

Por fim, para melhor entendimento este artigo será dividido em quatro capítulos. No primeiro capítulo será analisado o princípio da Não-Cumulatividade na doutrina e legislação, explorando seus conceitos, limites e finalidade. O segundo capítulo terá como objetivo analisar o princípio da não-cumulatividade e suas implicações no ICMS. Com fim reflexivo sobre o tema, no terceiro capítulo será

abordado o regime de incidência e a apuração dos tributos PIS e COFINS. Por fim, no quarto e último capítulo, o presente artigo versará sobre ICMS – imposto de “cálculo por dentro” e o RE 574.706-PR.

2 PRÍNCIPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE: aplicação prática

O atual sistema tributário se utiliza de princípios, que norteiam a competência tributária e regulam a atividade do Estado como mecanismo de defesa do contribuinte. O princípio da não cumulatividade é previsto na Constituição de 1988 relativamente ao Imposto Federal sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme artigo 153, inciso IV, §3º e inciso II, e ao Imposto Estadual sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), previsto no artigo 155, §2º, inciso I, e a priori também se aplica as contribuições PIS e COFINS.

Este princípio impõe que, ao se considerar uma cadeia produtiva de determinado produto, em cada etapa percorrida para o desenvolvimento do produto final, a tributação não se acumule em sua totalidade em cada etapa, mas sim que haja uma compensação com os impostos pagos na etapa anterior (MACHADO, 2018).

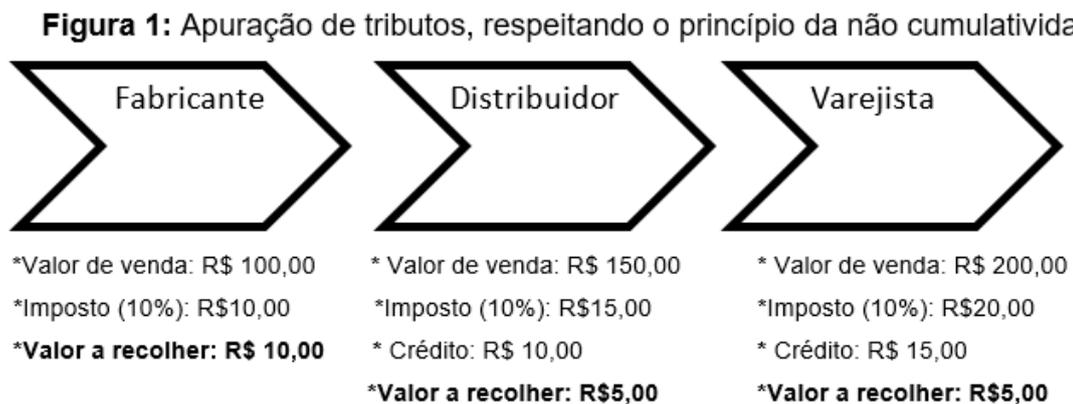
No Brasil, após a criação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e do Imposto sobre vendas e consignações (IVC) em 1923, a incidência desse imposto ocorria *em cascades*, recaindo a alíquota em cada operação sobre o valor total anterior. Com o tempo, esse regime cumulativo foi considerado inconveniente, pois agravava o caráter regressivo dos impostos (BALEEIRO, 2003).

Conforme Aliomar Baleeiro (2003, p. 449), o antigo imposto gerava os seguintes inconvenientes:

1. Incidindo em todas as fases de industrialização e de comercialização (da fábrica ao consumidor final). Pelo tributo da venda, o imposto era cumulativo, tornando-se a tributar, na fase subsequente, o mesmo valor que se tributara anteriormente. Isso provocava uma injusta repercussão nos preços, mais acentuada do que o imposto recolhido aos cofres públicos;
2. Causava a verticalização das empresas, que se integravam, para evitar a incidência do imposto em cascata;
3. Nem sempre permitia a justa distribuição de sua carga sobre o consumo, nem uma justa participação regional sobre a produção.

Posteriormente, a fim de favorecer o contribuinte, atenuando os custos da produção em cada etapa de uma cadeia produtiva, se instituiu o princípio de origem francesa, após a Segunda Guerra Mundial. Porém, como consequência, temos preços menos onerados pela carga tributária. Desta forma, o referido princípio é neutro, ou seja, ele é indiferente na competitividade, concorrência, bem como na formação de preços no mercado, onerando o consumo, mas não a produção. (BOTTALLO, 2002).

Observemos a aplicação prática do princípio do referido exemplo na figura abaixo:



Fonte: MACHADO, 2018, p. 107.

Sua adoção no Brasil ocorreu na década de 1950 de forma infraconstitucional através da Lei 297/1956, em relação ao imposto de consumo. Através da emenda 18, o princípio alcançou patamar constitucional e foi previsto na Constituição de 1946, através da EC nº 18 de 01/12/1965.

Importante destacar que a não-cumulatividade pode ser vista ora como técnica e hora como princípio. Quando exposta de forma genérica é um princípio, pois não se estabelece categoricamente o modo como deve ser efetivada. No entanto, quando se determina como deve ser realizada dentro das operações, temos a técnica da não-cumulatividade (NADER; VALENTE, 2007).

As vantagens da adoção do princípio são a sua neutralidade, pois o ônus sobre o produto permanece o mesmo, indiferentemente da quantidade de etapas

necessárias para seu desenvolvimento final. E também a transparência, pois se sabe quanto de ônus tributário foi pago na etapa anterior, para virar crédito na etapa seguinte, até chegar ao consumidor final. Porém, em contrapartida temos uma maior complexidade para apuração do real valor a ser pago a título de imposto incidente. Em virtude do aproveitamento de crédito incidente em cada etapa, faz com que tanto o contribuinte quanto a Fazenda tenham que desenvolver mecanismos de controles mais eficientes e complexos, além do aumento das alíquotas do tributo, fazendo com que desapareça a possível vantagem trazida pela possibilidade de aproveitamento de créditos (MACHADO, 2018).

Segundo Hugo de Brito Machado (2018, p. 109):

Cria-se, com isso, cenário apropriado a incentivar a adoção de práticas fraudulentas. Sabe-se que quanto mais elevado o ônus tributário, maior a tendência do contribuinte para se livrar dele, por meios lícitos ou ilícitos. Tributos cujas alíquotas são baixas fazem com que a fraude não lhe traga grandes vantagens. Na medida em que a alíquota sobe, a vantagem indevida oriunda da fraude se torna mais atrativa ao sonegador, servindo-lhe de estímulo. O cenário se completa com a sistemática de créditos, que propicia ao contribuinte desonesto a “invenção” de operações anteriores fictícias, apenas para lhe gerar créditos dedutíveis do imposto devido.

Em relação a desvantagens ligadas a não-cumulatividade em relação ao direito tributário, ressalta-se que deve ser operacionalizado de acordo com o que prega a Constituição. Ela não pode ser vista como uma benesse ao contribuinte, mas sim como uma ferramenta tributária a serviço da sociedade, contribuindo com a efetivação dos direitos dos contribuintes e de quaisquer cidadãos, em especial os consumidores (CALIENDO, 2005).

Por fim, ressaltando a necessidade de nossa legislação ter adotado o princípio, destaca-se que os valores arrecadados com tributação “em cascata”, ocasionam uma distorção nos preços, e confronta o ordenamento jurídico brasileiro por vários motivos. O Estado tributa uma parcela muito além da permitida por lei, e se enriqueceria de forma ilícita, em detrimento do contribuinte, que pagará tributos muito além do limite estabelecido pelos representantes do povo, além de violar o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, que veda a utilização de tributo com efeito de confisco (COELHO, 2015).

Conclui-se que é de extrema importância a aplicação e respeito aos princípios tributários, haja vista que sua efetividade são garantias constitucionais dos contribuintes e limitações práticas as atividades do Estado. A tributação em cascata onera a produção do contribuinte, pois inclui o valor de um tributo na base de cálculo de incidência de outro.

2 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E SUAS IMPLICAÇÕES NO ICMS

O referido princípio se introduziu em nosso ordenamento jurídico com fim de eliminar a tributação em cascata e de garantir uma tributação mais justa em todas as fases da cadeia produtiva de cada produto. Deixando-se de se tributar valores correspondentes a tributos em etapas anteriores, e como consequência, efetivando direitos dos contribuintes.

Importante destacar que a característica mais marcante do ICMS, é ele ser um imposto plurifásico, ou seja, incidirá sobre várias etapas de uma cadeia produtiva em processo de circulação de mercadorias. Significa dizer que, as fases de confecção de um produto podem ser desenvolvidas em diversas regiões do país e em empresas diferentes, até chegar ao consumidor final.

Para Paulo de Barros Carvalho, o referido princípio é na verdade uma técnica que atuará sobre um conjunto de operações econômicas e tem como objetivo maior evitar a tributação em cascata (CARVALHO, 2006 apud OLIVEIRA; MATTA, 2009).

Complementando esse raciocínio, Eduardo Sabbag (2016) explica que, para o cálculo de impostos não cumulativos há duas técnicas/métodos, a primeira técnica é o “*Tax on base*”, é o sistema de base contra base, onde se compensa as incidências anteriores e atuais, ou seja, deve-se subtrair o valor de insumos e serviços adquiridos pelo contribuinte. O segundo método chamamos de “*Tax on Tax*”, sistema de imposto contra imposto em que se abate do tributo devido na saída, o valor cobrado na operação antecedente. No Brasil, em relação ao ICMS, foi adotada pela legislação a técnica “*Tax on Tax*”.

Diante disso, a não cumulatividade no ICMS permite que o crédito fiscal decorrente das aquisições de bens de serviço, direta ou indiretamente vinculados a uma cadeia de produção e de circulação de mercadoria e de serviços tributáveis, seja dedutível ao débito decorrente das operações de venda. Portanto, este princípio é próprio dos tributos que transferem o respectivo encargo tributário, ou seja, é de aplicação para tributos indiretos que devem ser não cumulativos (DERZI, 2004).

Segundo Ricardo Alexandre, esse mecanismo de débitos e créditos podem ser explicados de forma sucinta da seguinte maneira: sempre que o contribuinte realiza uma aquisição tributada pelo ICMS, o valor incidente na operação deve ser registrado como crédito. Ainda, esse valor de crédito pode ser considerado um direito do contribuinte, chamado pelos contadores de “ICMS a recolher”, podendo assim, ser utilizado para abater do montante incidente nas operações subsequentes, ou ainda, dependendo da legislação de cada estado, há possibilidades de transferências do crédito, ou até mesmo, o ressarcimento (TEIXEIRA FILHO, 2016 apud ALEXANDRE, 2013).

Ainda, podemos entender que a inserção da não cumulatividade do ICMS traz benefícios ao contribuinte direto, bem como ao consumidor, pois deixam de suportar uma carga tributária excessiva de tributos calculados cumulativamente sobre toda a cadeia econômica (CARRAZZA, 2005 apud CASSONE, 2007).

Portanto, considerando que a incidência do ICMS ocorre em cada etapa da produção, se cada contribuinte de cada etapa custeasse na totalidade o tributo, o preço de venda da mercadoria seria maior, e por consequência haveria a tributação em cascata. Com a aplicação do princípio como técnica, permitiu-se a compensação do valor pago a título de imposto na etapa anterior, fazendo com que cada contribuinte desembolse o montante de imposto somente sobre aquilo que efetivamente produziu.

3 REGIME DE INCIDÊNCIA E A APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Com base nas considerações em relação ao princípio da não cumulatividade e suas implicações práticas em relação ao ICMS, falaremos a seguir sobre regime de incidência e a apuração do PIS e da COFINS no sistema jurídico brasileiro. O

regime de incidência não cumulativa possui vínculo íntimo com o referenciado princípio. No entanto, esmiuçaremos o regime cumulativo e o não cumulativo.

O PIS e a COFINS incidem sobre o regime de não cumulatividade, bem como sobre regime cumulativo. O cumulativo consiste no fato de que o tributo será calculado sobre o faturamento da empresa, sem a dedução de créditos, se aplicando a empresas do lucro presumido ou arbitrado. Corroborando com esse entendimento, Cassone (2004, p. 108) ensina que: “Cumulativo é o imposto que incide em cada operação tributável, em que não é prevista a compensação, dedução ou abatimento, em relação à operação anterior”.

No regime cumulativo, a base de cálculo tanto do PIS quanto da COFINS é o faturamento, ou seja, o total de vendas de bens e prestação de serviços em um determinado período, conforme estabelece INS SRF nº 247 de 2002. Porém, não é só o enquadramento da empresa que estabelecerá o regime, se cumulativo ou não, haja vista algumas receitas serem tributadas no regime cumulativo, mesmo que a empresa seja tributada pelo lucro real. A lei 10.833/2003 e a Lei 10.637/2002, nos seus artigos nº 10 e 8º, respectivamente, estabelecem as receitas sujeitas ao referido regime.

Entretanto, no regime não cumulativo, o tributo é calculado sobre a receita bruta com a dedução de créditos advindo das aquisições e entre outras receitas estipuladas por lei, com fim minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com a venda de bens e serviços. Como consequência, diminuindo-se a carga tributária em cada etapa da produção, há uma repercussão na diminuição do custo de vida do consumidor, geração de empregos, possibilidade de investimentos empresariais entre outras diversas medidas benéficas ao desenvolvimento econômico (MELLO; LIPPO, 2004).

Ainda, conforme ministro Célio Borja no RE 111.757/SP:

O aproveitamento de crédito não é uma faculdade do contribuinte, mas sim um dever para com a ordem jurídica objetiva, tanto que não é possível renunciar ao lançamento do crédito do imposto, ainda que lhe fosse conveniente. Nem a lei poderia autorizá-lo a tanto, sob pena de inconstitucionalidade.

O PIS e COFINS não cumulativos possibilitam ao contribuinte o direito de apropriar-se de créditos sobre determinados bens, insumos, custos e despesas. O valor do crédito é calculado sobre a soma dos créditos, multiplicado pelas alíquotas básicas, com o valor de 1,65% para o PIS e de 7,6% para o COFINS.

Na figura abaixo será apresentada, de forma simplificada, a apuração do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, e, por consequente evidenciado o princípio da não cumulatividade.

Figura 2: Apuração de PIS e COFINS no regime não cumulativo

RECEITA BRUTA	R\$10.000,00
PIS E COFINS incidente sobre receita bruta	PIS: R\$10.000,00 X 1,65%= R\$165,00 COFINS: R\$10.000,00 X 7,6%= R\$ 760,00 Total de R\$925,00
CRÉDITOS/AQUISIÇÕES	R\$5.000,00
PIS E COFINS incidente sobre créditos e aquisições	PIS: R\$5.000,00 X 1,65%= R\$82,50 COFINS: R\$5.000,00 X 7,6%= R\$380,00 Total de R\$462,50
TOTAL A PAGAR	R\$925,00 –R\$ 462,50 = R\$462,50

Fonte: a própria autora.

4 ICMS – IMPOSTO DE “CÁLCULO POR DENTRO” E O RE 574.706/PR

O ICMS é um imposto estadual, pois conforme o artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, os Estados-membros e o Distrito Federal têm competência para sua instituição. Seu fato gerador são operações relativas à circulação de mercadoria, sobre prestação de serviço de transporte interestadual e

intermunicipal e de comunicação, ainda que se iniciem no exterior (MACHADO, 2018).

A circulação que enseja a incidência do ICMS não pode ser somente física de um estabelecimento para outro, ela deve ser uma venda, uma movimentação econômica, ou ainda uma transferência de propriedade do bem móvel.

Conforme já exposto nos itens anteriores, o ICMS não é um imposto cumulativo, ou seja, deverá ser compensado o que for devido em cada operação que incida ICMS com o montante cobrado nas etapas anteriores pelo mesmo ou outro por Estado. A finalidade do princípio é evitar o número de incidências sobre o produto durante sua fabricação e depois em sua circulação na economia até o consumo final (MACHADO, 2018).

Porém, o cálculo do ICMS é diferente dos outros tributos, pois, não é simplesmente aplicada uma alíquota a uma base de cálculo pré-definida em lei. O cálculo do ICMS utiliza a chamada base de cálculo “por dentro”, ou seja, usa o próprio tributo para compor sua base de cálculo (CORDEIRO, 2019).

Define a Lei Complementar 87/96 em seu artigo 13, § 1º, inciso I: “§1º. “Integra a base de cálculo do imposto: I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”.

Na tabela a seguir, apresentaremos cálculo exemplificado do ICMS “por dentro”, conforme estabelece a legislação complementar e conforme exigida pelo fisco.

Figura 3: Apuração do ICMS- cálculo “por dentro”

PREÇO DE VENDA =CUSTO+% X PREÇO DE VENDA
100= CUSTO+LUCRO+18%X100
100 = CUSTO+ LUCRO+18
CUSTO+LUCRO= 100-18
CUSTO+LUCRO= 82

Fonte: a própria autora

Deste modo, no cálculo acima se pode constatar a redução no lucro do fabricante do produto, pois apesar de seu preço de venda ser de R\$100,00 (cem reais), o custo do produto e o lucro tem a necessidade de se encaixar no valor de R\$82,00 (oitenta e dois reais). Portanto, se o fabricante quiser lucro líquido de R\$100,00 (cem reais), o preço da mercadoria na venda deverá ser de R\$121,95 (cento e vinte e um reais e noventa e cinco centavos).

Para Carrazza (2009, p. 325):

A inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo desvirtua o modelo constitucional deste tributo, que deixa de ser sobre “operações mercantis” para transformar-se num “imposto sobre o imposto”, figura híbrida e teratológica, que, inclusive, viola o princípio da reserva das competências tributárias.

Conforme o Recurso Especial 574.706 do Paraná, de relatoria da Ministra Carmén Lúcia, discutiu-se sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, haja vista o cálculo do ICMS ser “por dentro”, e, portanto, faria parte da receita bruta. Entendeu a ministra, que proferiu o voto vencedor, que o ICMS destacado na fatura é aproveitado pelo contribuinte na próxima operação, para compensar com o montante de ICMS devido, e, portanto, não constitui uma receita do contribuinte para ser “faturado” com fim de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS (RE 574.706-PR).

Ainda, salientou a ministra Carmén Lúcia:

Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime de não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela a compensar do ICMS, ele não se inclui na definição de faturamento aproveitado pelo Supremo Tribunal Federal, para compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS (RE574.706-PR).

Após a decisão vencedora proferida no RE 574.706/PR e sua respectiva publicação no Diário Oficial da União, a Receita Federal publica, em 18 de outubro de 2018, a Solução de Consulta Interna nº 13 – COSIT, com intuito de “uniformizar” o entendimento dos Ministros do STF, e se fazer cumprir as decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre o respectivo tema.

Alegou a RFB que por ser inviável a apuração do ICMS considerando cada mercadoria, foi adotado o sistema de apuração mensal, onde deveria se abater do total de débitos gerados nas saídas de mercadoria e serviços, o valor decorrente do crédito de aquisições. Neste sentido, entendeu a Receita Federal do Brasil, em suma, que o ICMS a ser retirado da base de cálculo do PIS e da COFINS teria de ser o ICMS de fato recolhido pelo contribuinte da referida etapa. Para isso, a solução destacou partes dos votos de alguns dos ministros, num esforço semântico exagerado, em que esses concluíam que o ICMS a ser excluído seria aquele a recolher (COSIT nº 13, 2018).

Após a publicação da COSIT nº 13, pela Receita Federal do Brasil, que possuiu efeito vinculante, sobrevieram decisões de magistrados afastando a aplicabilidade da referida consulta, conforme trecho da decisão em Mandado De Segurança Nº 5032053-30.2018.4.03.6100 da 10ª Vara Cível Federal de São Paulo:

DECISÃO

Trata-se de mandado de segurança impetrado por ABERKO EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA em face do DELEGADO DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SÃO PAULO objetivando a concessão de medida liminar para autorizar a imediata exclusão dos valores recolhidos a título de ICMS das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Requer, ainda, o afastamento da Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 18 de outubro de 2018.

[...]

Em que pese a razoabilidade da pretensão veiculada por meio da Solução de Consulta Interna COSIT nº 13/2018, ao pretender a exclusão apenas do saldo resultante, aparentemente pode ter havido uma indevida restrição ao direito reconhecido pelo STF, extrapolando os critérios definidos na respeitosa decisão.

Diante do exposto, defiro a medida liminar para determinar que a autoridade impetrada se abstenha de exigir da impetrante a inclusão do valor do ICMS na apuração da base de cálculo das contribuições vincendas do PIS e COFINS, bem como afastar a aplicação da limitação trazida pela Solução de Consulta COSIT nº 13/2018 no sentido de apenas excluir o valor do ICMS a recolher.

Notifique-se a autoridade impetrada para ciência, cumprimento e para que preste informações no prazo legal.

[...]

Deste modo, resta evidenciado a tentativa da RFB em abrangência da decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal, alegando que a tese vencedora no referido recurso estabelecia que o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS seria somente o montante de ICMS a recolher e não aquele destacado em nota fiscal.

5 CONCLUSÃO

O presente artigo teve por objetivo geral a análise do princípio da não cumulatividade na legislação constitucional e infraconstitucional, na doutrina e jurisprudência, para verificar a sua respectiva efetividade ou violação na apuração das contribuições PIS e COFINS. Toda a pesquisa e estudo do princípio supramencionado constituiu-se na busca pela resolução do seguinte problema: Há respeito e efetividade ao princípio da não-cumulatividade no cálculo da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS?

Visando a resolução do problema proposto pelo presente artigo, foi verificada a forma de apuração do PIS e da COFINS de forma prática, com intuito de averiguar se havia a possível mitigação do princípio da não cumulatividade, haja vista o cálculo diferenciado do ICMS. Por fim, corroborando com todo o estudo, foi apreciado o Recurso Extraordinário RE 574.706/PR.

Assim, considerando que ICMS é um imposto plurifásico, ou seja, que atinge cada fase de uma cadeia de produção, o princípio da não cumulatividade está diretamente vinculado ao imposto supramencionado. A não cumulatividade, aplicada como técnica, permite a utilização de crédito decorrente das aquisições ou compras feitas pelo contribuinte, para abater do valor de ICMS devido ao Estado. Desta forma, restaram demonstradas as vantagens práticas da adoção do princípio e como ele se efetiva no dia-a-dia do contribuinte.

O cálculo do ICMS, diferentemente de outros tributos, integra o próprio imposto em sua base de cálculo. Por consequência, se o montante do próprio imposto o integra, isto quer dizer que este faz parte do valor final da mercadoria, e, portanto, era considerado como receita bruta. Partindo dessa premissa, pode-se afirmar que o ICMS integrava a base de cálculo para apuração do PIS e da COFINS, ocorrendo uma violação em parte do princípio da não cumulatividade, pois calcula-se uma contribuição em cima de um imposto.

Corroborando a constatação, o STF através do Recurso Extraordinário 574.706-PR, analisou o princípio dentro do ordenamento jurídico brasileiro, sendo que os ministros concluíram que o ICMS viola o princípio constitucional da não

cumulatividade, gerando o direito a restituição de valores aos contribuintes que pagaram mais do que deveriam.

Com claro objetivo de alterar o entendimento sobre a tese fixada pelo Supremo, foi publicada a Solução De Consulta Interna COSIT nº 13, alegando que o ICMS a ser retirado da base de cálculo para apuração do PIS e da COFINS, seria somente aquele efetivamente recolhido, deixando o valor a título de ICMS compensando dentro do cálculo das contribuições.

Pode-se concluir que, há respeito e efetividade do princípio da não-cumulatividade no cálculo de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e que para se utilizar do entendimento esposado pelo STF, no RE 574.706-PR, o contribuinte deverá entrar na justiça pleiteando o direito de exclusão do ICMS. Após decisão transitada em julgada, de forma administrativa, o contribuinte poderá pedir a restituição de valores ou a compensação com valores futuramente devidos. Entretanto, de forma administrativa, a receita poderá aplicar o entendimento da COSIT nº 13, com cunho de diminuir o valor a ser devolvido. Assim, será necessária mais uma medida judicial para efetivação do princípio da não cumulatividade. Contudo, em relação aos contribuintes que optarem por não pleitearem tal medida, estes continuarão pagando valores acima do realmente devido.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 nov. 2018.

BRASIL. **Consulta de Solução Interna nº 13, de 18 de outubro 2018**. Disponível em: <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>>. Acesso em: 25 out. 2018.

BRASIL. **Instrução normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002.**

Disponível em: <<http://>

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em: 15 de dezembro 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.637 de 30 de Dezembro de 2002.** Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em 10 jan. 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 2003.** Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 11 nov. 2018.

CALIENDO, Paulo. Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação. **Revista Interesse Público**, Sapucaia do Sul: Notadez, n. 29, p. 176-176, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição dos tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. Vittorio Cassone. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC nº 42, de 19-12-2003. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CORDEIRO, Ricardo de Assis Souza. A inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVI, n. 109, fev 2013. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12838>. Acesso em jan 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Construindo o direito tributário na Constituição** uma análise da obra do Ministro Carlos Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

FILHO, Fernando Robério Passos Teixeira. O princípio da não cumulatividade no âmbito do ICMS. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4716, 30 maio 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/48886>>. Acesso em: 16 jan. 2019

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS. G.A. & PINTO, R.L. **Manual para elaboração de trabalhos acadêmicos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MELLO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NADER, Patricia Audibert; VALENTE, Patrícia Martir. O princípio da não-cumulatividade no IPI: a adoção do sistema constitucional da compensação do crédito tributário. **Revista De Direito Público**, Londrina, V. 2, N. 3, P. 163-174, Set./Dez. 2007. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/11370>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

OLIVEIRA, Julio M. de; MATTA, Soraia Monteiro da. “Guerra fiscal e glosa de créditos”, Sistema Tributário Brasileiro e a crise atual. **VI Congresso Nacional de Estudos Tributários**. IBET. Editora Noesis, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

São Paulo (Estado). Justiça Federal. 10ª Vara Cível Federal de São Paulo. **MS nº 5032053-30.2018.4.03.6100**. Juiz de Direito: Tiago Bitencourt De David. Descisão em 28 jan. 2019. São Paulo, 2019. Disponível em: <https://pje1g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetailProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=c80941a15d9ebb4080cc074f7df6966b5c0e22752c38b7d6>>. Acesso em 01. Fev. 2019.

STF, Segunda Turma. **RE nº 111.757/SP**. Relator Min. CÉLIO BORJA, DJe 26.02.1988, p. 3.195. Disponível em< <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso 19 jan. 2019.

STF. **RE nº 574.706-PR**. PLENÁRIO. Rel(a). Min(a) Carmén Lúcia: DJe 31/10/2017. Disponível em< <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em 15 dez.2018.