



Poder Judiciário
JUSTIÇA FEDERAL
Seção Judiciária de Santa Catarina
2ª Vara Federal de Florianópolis

MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5015280-46.2016.4.04.7200/SC

IMPETRANTE: ILHA TINTAS LTDA

ADVOGADO: RAFAEL BERTOLDI PESCADOR

ADVOGADO: JOAO HENRIQUE KRAUSPENHAR

IMPETRADO: DIRETOR - ESTADO DE SANTA CATARINA - FLORIANÓPOLIS

IMPETRADO: DELEGADO RECEITA FEDERAL EM FLORIANÓPOLIS - UNIÃO - FAZENDA NACIONAL - FLORIANÓPOLIS

SENTENÇA

I - RELATÓRIO

ILHA TINTAS LTDA, qualificada na inicial, impetrou mandado de segurança contra ato do DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SANTA CATARINA e do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM FLORIANÓPOLIS, colimando, *in verbis*:

(a) o deferimento da antecipação dos efeitos da tutela pleiteada, a fim de assegurar, desde logo, à Impetrante o direito de excluir da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS a parcela do faturamento referente ao ICMS-ST;

(...)

(e) a concessão, em sentença, da segurança pleiteada, de modo que, forte no imperativo da isonomia, lhe seja garantido o direito de excluir o valor de ICMS-ST pago por ocasião das suas compras na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS sobre a receita bruta auferida;

(f) subsidiariamente, caso não acolhida a pretensão supra, a concessão, em sentença, da segurança pleiteada, de modo que, forte no imperativo da isonomia, lhe seja garantido o direito à apuração de créditos de PIS e COFINS sobre a parcela do custo do produto adquirido referente ao ICMS-ST repercutido;

(g) finalmente, caso nenhum dos pleitos anteriores prevaleçam, seja declarada incidenter tantum a inconstitucionalidade da imposição do regime de substituição tributária prevista no art. 11, X, do Regulamento de ICMS do Estado de SC – anexo 3 no presente caso em que o contribuinte resta privado de deduzir o valor do imposto da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS;

(h) o reconhecimento o direito da impetrante à compensação dos valores recolhidos a maior de contribuição ao PIS e da COFINS, pelo período não prescrito de 5 (cinco) anos, a contar da data do ajuizamento da presente demanda, devidamente atualizados pela taxa SELIC, tudo isso nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei n. 9.430/96 e art. 39, §4, da Lei n. 9.250/95;

(...)

Nos dizeres da inicial: "A impetrante é sociedade empresária de responsabilidade limitada cujo objeto é o comércio de produtos para pintura em geral, sendo optante do regime tributário do Lucro Real. O ICMS sobre a grande maioria de suas vendas é

recolhido pelos seus fornecedores, em regime de substituição tributária. Assim, ao realizar a aquisição de mercadorias para revenda, paga ao fornecedor o preço do bem e os tributos incidentes na operação, dentre os quais o ICMS-ST. Ocorre que, no momento da revenda, a Receita Federal vem exigindo que a Impetrante recolha as contribuições ao PIS e COFINS sobre o valor total faturado, isto é, incluído o valor de ICMS-ST embutido no preço praticado ao consumidor final. Conforme se passa a demonstrar, o Fisco emprega *modus operandi* incongruente com as premissas estabelecidas no RE 240.785/MG, julgado em 08/10/2014 pelo Supremo Tribunal Federal. Isso porque, embora aquele precedente se refira à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, impedir, também, a exclusão do ICMS-ST implicaria tratamento anti-isonômico entre contribuintes cujas aquisições se sujeitam à substituição tributária e aqueles que são responsáveis pelo pagamento de seu próprio ICMS (...) No caso de o vendedor se sujeitar ao ICMS-ST, continua a pagar o tributo (por ocasião da compra) e se reembolsar junto ao consumidor final (ICMS-ST destacado na nota), porém não lhe é garantido excluir o valor recebido, a título de ICMS-ST, da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, embora seja cabal e inconteste que tal valor, igualmente, não constitui receita do vendedor, visto que apenas um reembolso do tributo que antecipou ao Estado".

Ainda de acordo com a inicial: "Não se desconhece que a Segunda Turma do TRF da 4ª Região teve a oportunidade de julgar demanda versando sobre o creditamento de PIS e COFINS sobre o valor das mercadorias adquiridas acrescido do ICMS-ST. Na oportunidade, a Turma assentou que o tributo não se integra ao preço da mercadoria destinada à revenda que prevê o art. 3º, I, das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03: (...) (TRF4 – AC n. 5041766-91.2013.404.7000, Segunda Turma, Rel. p/ Acórdão Des. Carla Evelise Justino Hendges, juntado aos autos em 29/10/2014). Embora o Tribunal possua apenas um acórdão publicado sobre o tema, é importante, desde logo, frisar que a tese ora firmada não se relaciona com pleitos de creditamento. Aliás, tratando-se de exclusão de valores da base de cálculo das contribuições, aplica-se para ambos os regimes de apuração das contribuições, isto é, cumulativo ou não-cumulativo, independentemente do direito à apuração de crédito. Por outro lado, a discussão se trava em torno da definição de receita sedimentada no RE 240.785/MG, quando então a Corte Suprema não deixou dúvidas de que os contribuintes não faturam o ICMS, mas, ao contrário, quem o fatura é o Estado. Logo, não é receita, é custo do comerciante que, diretamente repassado ao consumidor final, por este é pago. O valor cobrado do consumidor reembolsa, assim, o comerciante pelo tributo que foi antecipado ao Estado em razão da substituição tributária. O julgamento no TRF4 se deu dois meses antes do julgamento no Supremo. Logo, as premissas do primeiro também não mais se sustentam após a manifestação posterior da Corte hierarquicamente superior. Note-se que a desembargadora relatora tem como inadmissível a hipótese de não se tributar a parte do faturamento referente ao ICMS: (...) Ora, pois foi justamente o oposto que decidiu o STF: o correto é que não se tribute a parte do faturamento referente ao ICMS, pois não representa receita ao contribuinte! Com fulcro nesse primeiro esclarecimento é que se passa a adotar a *ratio decidendi* do RE n. 240.785/MG em detrimento da AC n. 5041766- 91.2013.404.7000. Inicia-se, pois, o debate com a questão de saber se o tributo pago por efeito da repercussão econômica, cujo fato gerador antecipado é a venda de mercadorias a consumidor final, pode ou não ser deduzido da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita auferida com a venda de tais mercadorias. Como se vem afirmando, o valor do imposto estadual não pode compor a base de cálculo das contribuições, pois não é receita da Impetrante. Aliás, tal como ocorre quando o ICMS é pago pelo próprio contribuinte, na hipótese de substituição tributária o valor de ICMS-ST é igualmente individualizável e seu destaque na contabilidade perfeitamente acessível (...) Ou seja, em média a cada venda realizada da Impetrante, 12,44% da receita auferida serve para reembolsar o ICMS-ST pago por ocasião das compras. Tendo em conta a circunstância de antecipar o tributo, a Impetrante já forma seu preço de venda considerando o referido reembolso. Nem se diga, ademais, que o valor do reembolso de ICMS não pode ser excluído da base de cálculo. Isso porque, mesmo no caso de o contribuinte recolher seu próprio ICMS, e destacar o valor integral do tributo na nota, uma parcela do ICMS destacado já foi paga na compra, dando direito a abatimento de crédito na operação subsequente, restando, então, apenas um saldo a pagar por ocasião da venda. Ilustrativamente, suponha-se que o valor da nota é de R\$ 10.000,00. Sendo uma operação interna a consumidor final, o

ICMS incidente no Estado de Santa Catarina é de 17%, o que representa R\$ 1.700,00 de imposto destacado na nota. Contudo, este não será o valor que será recolhido aos cofres públicos, pois há créditos a compensar. Assim, assumo-se que o produto revendido tenha sido comprado do fornecedor a R\$ 7.000,00, numa operação interna tributada também a 17% referente ao ICMS, o que acarreta em R\$ 1.190,00 devidos. Desse valor, recolhido pelo fornecedor, o comerciante se credita e pode abater do que lhe é devido por ocasião da revenda. Finalizando o exemplo, embora o comerciante destaque o valor de R\$ 1.700,00 do consumidor final, o recolhimento aos cofres públicos no momento da venda é de apenas R\$ 510 (R\$ 1.700,00 – R\$ 1.190,00). O restante, de R\$ 1.190,00, o comerciante já pagou por efeito da repercussão econômica do tributo na ocasião da compra, tal qual ocorre com a Impetrante no pagamento do ICMS-ST com a peculiaridade de que ela, em vez de pagar parcialmente, quita integralmente o tributo devido na sua venda. Não obstante os diferentes momentos de recolhimento, o STF, no julgamento do RE 240.785/MG, permitiu a exclusão da base de PIS e COFINS da totalidade do valor destacado na nota. Ora, sendo assim, permitiu que fossem excluídas (i) a parte de ICMS recolhido na compra, por efeito da repercussão econômica, e (ii) a parte de ICMS recolhido na venda, como contribuinte de direito. A despeito disso, em virtude da restrição fiscal (por mais inconstitucional que seja), a contabilidade não deduz o ICMS-ST tal como faz com o ICMS recolhido normalmente. Embora seja imposto próprio do contribuinte, apenas antecipado pelo seu fornecedor (substituto), recebe um tratamento, nos registros contábeis, diferente daquele ICMS recolhido no momento da venda unicamente por conta da interpretação antiisonômica a que se submete o contribuinte".

Constam da inicial, por fim, alegações no sentido de que: (a) não sendo aceita a tese principal, deve-se admitir a apuração de créditos de PIS e de COFINS sobre a parcela do custo do produto adquirido, em relação ao ICMS-ST repercutido; e (b) não sendo aceitas ambas as teses acima, dever-se-á considerar inconstitucional a obrigatoriedade de adoção do regime de substituição tributária no caso da impetrante (art. 11, inciso X, do Regulamento de ICMS do Estado de Santa Catarina), pois isso gerará efeito discriminatório em relação às empresas localizadas em outros Estados, a exemplo do Rio Grande do Sul, cujo regulamento do ICMS não prevê regime de substituição tributária para empresas que, tal como a autora, exploram o ramo de tintas e vernizes.

Foi proferida decisão: (a) indeferindo o pedido de liminar; (b) arbitrando provisoriamente o valor da causa em R\$ 100.000,00, sem prejuízo de prova em contrário e/ou de ulterior decisão caso houvesse impugnação; e (c) determinando a intimação da impetrante para que, no prazo de 15 dias, recolhesse as custas processuais complementares, sob pena de cancelamento da distribuição (evento 3).

Intimada, a impetrante cumpriu a determinação (eventos 5 e 7), dando-se seguimento ao rito do mandado de segurança.

A União requereu o seu ingresso no feito (evento 12).

Notificado, o Diretor de Administração Tributária do Estado de Santa Catarina prestou informações (evento 18). Preliminarmente, arguiu a incompetência absoluta do juízo em relação ao pedido que visa à declaração de inconstitucionalidade do regime de substituição do ICMS, por entender que "não há entre esse pedido e dos demais dirigido a ente de competência da Justiça Federal - União - litisconsórcio necessário que permita a cumulação de demandas", conforme reconhecido pelo TRF4 nos autos da AC 2005.70.00.029012-9. Ainda em preliminar, sustenta que a inicial não fez qualquer menção a ato praticado pelo Diretor de Administração Tributária do Estado de Santa Catarina, pelo que seria inevitável a extinção do *writ* em relação a ele, por violação do art. 6º da Lei 12.016/2009. No mérito, defendeu a constitucionalidade do regime de substituição tributária do ICMS, sob a seguinte alegação: "É conhecida a legislação que disciplina o instituto da substituição tributária (art. 155, § 2º, XII, "b", da CF/88; arts. 6º a 10 da Lei Complementar nº 87/96 e arts. 37 a 41 da Lei Estadual nº 10.297/96 e Seção VIII do Anexo 3 e Seção XV do Anexo 1 do RICMS/SC) e, especificamente, temos o vetusto Convênio ICMS 74/94 (Dispõe sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras

mercadorias da indústria química; ATO COTEPE/ICMS Nº 09/94, de 25.07.1994) e alterações subsequentes, aos quais todos os Estados federados aderiram. Não se olvide que '... A existência de convênios interestaduais celebrados em atenção e em respeito à cláusula da reserva constitucional de convênio, fundada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República, traduz pressuposto essencial legitimador da válida concessão, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de benefícios, incentivos ou exonerações fiscais em tema de ICMS. – Revela-se inconstitucional a concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) a outorga de isenções, (b) a redução de base de cálculo e/ou de alíquota, (c) a concessão de créditos presumidos, (d) a dispensa de obrigações acessórias, (e) o diferimento do prazo para pagamento e (f) o cancelamento de notificações fiscais. Precedentes. ...' (ADI 4635 MC-AgR-Ref, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-029 DIVULG 11-02-2015 PUBLIC 12-02-2015), ou seja, havendo adesão a aplicação é obrigatória. Daí ser irrelevante, mas estranha, a afirmação de que o Rio Grande do Sul excluiu as operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química do regime de substituição tributária, posto que, exemplificativamente, o art. 1o. do Decreto estadual nº 52.243, de 23.01.2015 (publicado no DOE nº 018, de 26 de janeiro de 2015) fixa os percentuais de margem de valor agregado destes produtos! Registre-se que o sujeito ativo do ICMS devido por substituição tributária e a legislação aplicável relativamente à obrigação tributária imposta é a do Estado Catarinense, pois os dispositivos da LC 87/96 demandam regulamentação por lei ordinária dos estados / distrito federal. Daí o art. 11 (Será atribuída ao fabricante, ao atacadista, ao distribuidor, ao importador, ao arrematante de mercadoria importada e apreendida ou ao depositário a qualquer título, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes até a praticada pelo comerciante varejista com as seguintes mercadorias, na forma e nos casos previstos no Capítulo IV:), inc. IX (tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química;) do RICMS/2001/SC - Anexo 3 (substituição tributária), incluiu referidos produtos no regime de substituição tributária. Assim, a pretensão deduzida contra o Estado deve ser REJEITADA".

Notificado, o Delegado da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC também prestou informações (evento 22). Sustentou a improcedência do pedido principal e do primeiro dos pedidos subsidiários, por entender que "a base de cálculo da qual se deve extrair a tributação devida a título da Contribuição para o PIS e da COFINS é o faturamento ou a receita bruta decorrente da venda mercantil ou da prestação de serviços efetuada pelo contribuinte, nos quais, segundo se pode cabalmente sustentar da análise da legislação aplicável ao assunto – que não é inconstitucional, porquanto foi produzida no exercício regular da competência constitucional pelo legislador, não extravasando nem o direito da União de tributar, nem o conceito de faturamento e de receita intrínseco no comando contido na alínea “b” do inciso I do art. 195 da Carta Magna – está incluído o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação previsto no inciso II do art. 155 da Lei Maior, independentemente de a obrigação de recolhê-lo ser atribuída ao próprio contribuinte desta exação ou a um outro sujeito passivo, como responsável tributário. Tanto “faturamento” como “receita bruta” são conceitos originários da Contabilidade. Todos os ingressos financeiros de uma empresa devem ser considerados componentes de sua receita bruta, sendo cabível identificar como tal a integralidade dos valores recebidos por ela na comercialização de bens ou serviços, neles incluídos os tributos discriminados na Nota Fiscal. Além do que, mais recentemente, a Lei nº 12.973/2014, ao alterar a legislação relativa ao IRPJ e a outros tributos federais, fez incluir no art. 12 do DecretoLei nº 1.598/1977 o § 5º para reforçar, de forma expressa, que também se consideram receita bruta as exações que incidem sobre o produto, o preço, o resultado e/ou as receitas dos atos empresariais compreendidos neste conceito. (...) Assim, para efeito de apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS, o faturamento deve ser composto pelo preço total obtido pelo comerciante ou pelo prestador de serviço junto ao consumidor, não se podendo indagar, no momento da ocorrência do fato gerador destas exações, qual a destinação subsequente dos valores que estarão a compor a importância total paga pelo bem ou serviço adquirido. Esta definição não é inconstitucional

nem extravasa o conceito de faturamento que se encontra intrínseco na redação dada à alínea “b” do inciso I do art. 195 da Carta Régia. Alerto que admitir a incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS unicamente sobre esta “riqueza própria” ou sobre aquilo que se incorpora liquidamente ao patrimônio da empresa como resultado de suas atividades empresariais possibilitará inclusive o questionamento da condição de ser contribuinte destes tributos às pessoas jurídicas que vierem a apurar lucro zero ou prejuízo ao final de um exercício. O que se olvida no argumento dos que defendem que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS é que este imposto efetivamente integra a receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços de transporte interestadual/intermunicipal e de comunicação. Sustento que o ICMS tanto faz parte da receita bruta de venda das empresas que, ao estabelecer a obrigação de elaborar demonstração do resultado do exercício para as sociedades por ações, o art. 187 da Lei nº 6.404/1976 indica, nos incisos I e II, que a receita líquida deve ser demonstrada pelas S/A como resultado da diferença entre as suas receitas brutas e os resultados de deduções das vendas, abatimentos e impostos. (...) Parece óbvio que, se o ICMS não devesse integrar a receita bruta decorrente das operações empresariais sobre as quais incide, dela não careceria ser excluído para efeito da obtenção da receita líquida a ser demonstrada, conforme sugestiona o artigo da Lei nº 6.404/1976 acima citado. Verifica-se, assim, a incorporação do ICMS ao preço pago, que vai corresponder ao resultado definido como faturamento da empresa e consistir, por sua vez, na base de cálculo das contribuições sociais PIS e COFINS". No que tange especificamente ao alegado direito à apuração de créditos de PIS e COFINS sobre a parcela do custo do produto adquirido referente ao ICMS-ST repercutido, alega que: "O direito ao creditamento não é decorrência necessária de um regime não-cumulativo de apuração de um tributo. Seguindo este preceito, o procedimento de apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS instituída nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não confere, ao sujeito que a ele está submetido, o direito de calcular créditos sobre todo e qualquer gasto ou despesa incorrido nos seus processos de produção ou de geração de receita/faturamento. Conforme vem se assentando na jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a cognominada “não-cumulatividade” instituída para a apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS, diferentemente da não-cumulatividade genuína, aplicada aos tributos indiretos – como os impostos IPI e ICMS –, está sujeita à conformação da lei, por não decorrer diretamente da Constituição Federal e da natureza de tais contribuições. (...) Destarte, não existindo determinação legal para que dos custos dos produtos adquiridos com a incidência de ICMS-ST sejam calculados créditos de PIS e de COFINS “não-cumulativos”, é imperioso reconhecer que tais gastos não podem ser aproveitados neste sentido pela autora da ação".

O MPF deixou de opinar, por entender que não há interesse público na demanda (evento 24).

II - FUNDAMENTAÇÃO

Antes de adentrar na análise do mérito, discorro brevemente sobre questão prejudicial.

Impossibilidade de cumulação de pedidos e formação de litisconsórcio passivo

A teor do art. 113 do NCPC, "duas pessoas ou mais pessoas podem litigar, no mesmo processo, em conjunto, ativa ou passivamente, quando: I - entre elas houver comunhão de direitos ou de obrigações relativamente à lide; II - entre as causas houver conexão pelo pedido ou pela causa de pedir; III - ocorrer afinidade de questões por ponto comum de fato ou de direito".

Diante disso, não haveria, em tese, problema algum na formação do litisconsórcio passivo nestes autos, já que, entre os pedidos dirigidos contra o Delegado da Receita Federal do Brasil em Florianópolis e aquele outro, dirigido contra o Diretor de Administração Tributária do Estado de Santa Catarina, existe conexão pela causa de pedir, ou, quando menos, afinidade de questões por ponto comum de fato ou de direito.

Ocorre que a formação do pretendido litisconsórcio decorre de cumulação indevida de pedidos.

Como sabido, o art. 327, *caput*, do NCPC, dispõe que "é lícita a cumulação, em um único processo, contra o mesmo réu, de vários pedidos, ainda que entre eles não haja conexão", mas o seu § 1º exige, para tanto, que "I - os pedidos sejam compatíveis entre si; II - seja competente para conhecer deles o mesmo juízo; III - seja adequado para todos os pedidos o tipo de procedimento".

E, no caso, este Juízo é incompetente para julgar o pedido dirigido contra ato do Diretor de Administração Tributária do Estado de Santa Catarina, que não é autoridade federal, e, por isso mesmo, não atrai a incidência do art. 109, VIII, da Constituição Federal. Não é demais lembrar, nesse ponto, que a competência, em sede de mandado de segurança, é absoluta e fixada em razão da qualificação da autoridade apontada como coatora e de sua sede funcional.

Nesse sentido, *mutatis mutandis*:

TRIBUTÁRIO. COFINS - IMPORTAÇÃO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. FORMAÇÃO DE LITISCONSÓRCIO PASSIVO ENTRE AUTORIDADES SUJEITAS A JUÍZOS DISTINTOS. IMPOSSIBILIDADE. INCOMPETÊNCIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. 1. Em sede de mandado de segurança, a competência é absoluta e fixada em razão da qualificação da autoridade apontada como coatora e de sua sede funcional, sendo incabível a sua impetração contra autoridades com sedes funcionais diversas que não se encontram submetidas à jurisdição do mesmo foro federal. 2. Há que se ter presente que a cada operação de importação corresponde um ato administrativo isolado, de competência de uma única autoridade, ou seja, não envolve atos administrativos complexos, de modo a ensejar a formação de litisconsórcio passivo necessário, com a aplicação subsidiária do CPC. 3. Correta a decisão agravada, que manteve no polo passivo do mandado de segurança originário apenas o Inspetor-Chefe da Alfândega da Receita Federal do Brasil no Porto de Itajaí/SC, limitado ao pedido de reconhecimento do direito creditório decorrente da cobrança do adicional da COFINS - Importação nas operações de importação perante ele desembaraçadas. (TRF4, AG 5022534-39.2016.404.0000, SEGUNDA TURMA, Relator OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, juntado aos autos em 06/12/2016)

Logo, é de ser reconhecida a impossibilidade de cumulação de pedidos e a consequente formação de litisconsórcio passivo, de modo a extinguir o processo sem resolução do mérito no que tange ao pedido dirigido contra o Diretor de Administração Tributária do Estado de Santa Catarina.

Mérito

Regime de substituição e tratamento a ser dado aos valores relativos ao ICMS-ST

O regime de substituição tributária "para frente", fundado no § 7º do art. 150 da CF/88, representa técnica pela qual o contribuinte substituto (importador/fabricante/fornecedor vendedor), além de recolher o próprio ICMS devido sobre a operação da venda da mercadoria, recolhe também (e antecipadamente) o ICMS que será devido pelo adquirente do produto (contribuinte substituído/revendedor) quando este vier a revender a mercadoria ao consumidor final.

Desse modo, ao contribuinte substituído compete, quando adquire a mercadoria para revenda, reembolsar ao contribuinte substituto o valor por esse pago antecipadamente a título de ICMS-Substituição (ICMS-ST).

E, justamente por se tratar de reembolso, tem-se decidido que os valores respectivos não representam custo de aquisição da mercadoria, mas sim encargo incidente na venda/revenda da mercadoria ao consumidor final, fato que, somado à não incidência de PIS e COFINS no recebimento de tais valores por parte do substituto, impede que o substituído venha a se creditar deles no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS.

Nesse sentido, leia-se o seguinte trecho do voto proferido pelo Des. Federal Rômulo Pizzolatti nos autos da apelação cível n. 5004343-02.2015.4.04.7203/SC, julgada à unanimidade na sessão de 06/12/2016:

(...)

Como se vê, a substituição tributária "para frente" (ou "progressiva") é uma técnica pela qual a lei atribui "a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente". Não há antecipação do fato gerador, como alega a apelante, tendo o Supremo Tribunal Federal assentado, nos termos do voto-condutor do acórdão proferido pelo Ministro Ilmar Galvão nos autos da ADI nº 1851-4, que o art. 150, § 7º, da Constituição Federal antecipou "o momento do surgimento da obrigação e, conseqüentemente, da verificação do fato gerador [que deve ocorrer posteriormente, nos exatos termos do art. 150, § 7º, da Constituição Federal] que, por isso mesmo, definiu como presumido". Tanto não há antecipação do fato gerador que a Constituição assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador.

Em termos bem didáticos, no regime de substituição tributária "para frente", o contribuinte substituído é o responsável pelo recolhimento (antecipado) do tributo, mas o contribuinte de direito continua sendo o contribuinte substituído, que é quem pratica o fato gerador. Assim, o importador/fabricante/fornecedor vendedor, recolhe o próprio ICMS devido sobre a operação da venda da mercadoria, em relação ao qual é o contribuinte de direito, e ainda, na condição de contribuinte substituído, recolhe (antecipadamente) o ICMS pelo qual é responsável, qual seja, aquele que será devido pelo adquirente - contribuinte substituído - quando esse vier a revender a mercadoria ao consumidor final. Ao contribuinte substituído, que é o contribuinte de direito daquele ICMS recolhido antecipadamente em regime de substituição "para frente", cabe então, quando adquire a mercadoria para revenda, reembolsar ao contribuinte substituído o valor por esse pago a título de ICMS-substituição (ICMS-ST).

Daí decorre que, ainda que o valor devido a título de reembolso pelo ICMS-substituição (ICMS-ST) tenha de ser pago pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituído no momento em que aquele adquire desse a mercadoria, certo é que não se trata de desembolso atinente à aquisição dos bens e serviços. Isso porque o fato gerador do ICMS recolhido em regime de substituição tributária "para frente", conforme já referido, é aquele a ser praticado pelo contribuinte substituído, ou seja, a venda/revenda da mercadoria ao consumidor final. Desse modo, os valores despendidos pelo contribuinte substituído, a título de reembolso ao contribuinte substituído pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST), não representam custo de aquisição, mas sim encargo incidente na venda/revenda da mercadoria ao consumidor final.

(...)

Acresce que sobre os valores recebidos pelo contribuinte substituído, a título de reembolso do ICMS-substituição (ICMS-ST), não há a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, por não constituírem esses valores receita ou faturamento. Nesse sentido, a Lei nº 9.718, de 1998, que trata do regime cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS, dispõe em seu art. 3º, § 2º, I, o seguinte:

(...)

Como se vê, a Lei nº 9.718, de 1998, expressamente excluiu da base de cálculo do PIS e da COFINS, no regime cumulativo, os valores cobrados do adquirente da mercadoria - contribuinte substituído - pelo vendedor, a título de reembolso do ICMS recolhido por esse na condição de substituído tributário. Por outro lado, ainda que nas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não tenha igual previsão de exclusão desses valores da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não-cumulativo, essa previsão é desnecessária. É que o substituído tributário atua como mero agente repassador do tributo, e o valor que cobra do contribuinte substituído, quando a esse vende a mercadoria, não representa receita ou faturamento, mas mero reembolso pelo valor despendido a título de tributo recolhido na condição de responsável, em relação ao qual não é o contribuinte de direito.

E, em assim sendo, não havendo a anterior incidência das contribuições, não se cogita de creditamento no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS, dos valores pagos pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituído a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição.

Por outro lado, o ICMS-ST é tributo recuperável, uma vez que vai ser embutido (contabilizado) no preço praticado pelo contribuinte substituído quando da revenda do produto ao consumidor final.

Assim é que, analisada a operação de venda ao consumidor final, fica evidente a necessidade de se dar ao ICMS-ST o mesmo tratamento conferido ao ICMS destacado na nota fiscal fora do regime de substituição tributária, uma vez que, num caso como no outro, o valor relativo ao ICMS (ou ICMS-ST) constitui ônus fiscal, e não faturamento do contribuinte (substituído), ainda que tenha sido embutido no preço da mercadoria.

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

A Lei Complementar 70/91, instituiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS fixando sua alíquota em 2% "sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza". Delimitou, desse modo, a base de cálculo da COFINS.

A Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS foi criada pela Lei Complementar 7/70, devendo ser calculada com base no faturamento da empresa.

A base de cálculo do PIS e da COFINS é idêntica, razão pela qual se tem adotado a definição contida na LC 70/91 no tocante ao PIS.

A Lei 9.718/98, em seu artigo 3º, § 1º, alterou o conceito de faturamento, equiparando-o ao de receita bruta, que compreende "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas".

O Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 346.084, em 09/11/2005, considerou inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Posteriormente, com o advento da Lei 11.941/2009, foi revogado o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98.

Assim, o recolhimento do PIS e da COFINS, no regime da Lei 9.718/98, é feito sobre o faturamento nos moldes da Lei Complementar 70/91.

Por fim, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 também estabeleceram o faturamento como base de cálculo do PIS e da COFINS, "assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil" (artigo 1º).

Como a Lei 9.718/98 não determina expressamente a exclusão do ICMS da base de cálculo, o Fisco tem incluído o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

O STJ havia editado duas súmulas dispondo que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo da contribuição devida ao PIS - Programa de Integração Social e ao COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social:

Súmula 68: A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS.

Súmula 94: A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.

O Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 574.706, reconheceu a repercussão geral da questão constitucional relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. Foi determinada, naqueles autos, a submissão do feito ao crivo do Plenário da Corte na mesma sessão daquela em que for levada à apreciação da ADC 18, que tem por objeto a declaração de constitucionalidade do artigo 3º, §2º, da Lei 9.718/98.

Tal dispositivo exclui do conceito de faturamento, para fins de base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, o ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Por outro lado, no dia 08/10/2014, o Plenário do Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do RE 240.785, com tema idêntico ao dos autos do RE 574.706, decidindo, por maioria, pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, em razão da violação ao art. 195, I, 'b', da Constituição Federal.

Nos termos do voto do relator, ministro Marco Aurélio, ficou assentado que o faturamento "decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços. A base de cálculo da COFINS não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo".

Assim, o entendimento firmado naquela ocasião foi no sentido de que a COFINS somente pode incidir sobre o faturamento, entendido como o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços, conforme de há muito assentado por aquela Corte no julgamento dos REs 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, que resultou na declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98.

Via de consequência, receitas de naturezas diversas não podem integrar a base de cálculo da contribuição em comento, a exemplo dos valores retidos a título de ICMS, que, por não refletirem a riqueza obtida com a realização da operação, não podem ser considerados faturamento, mas ônus fiscal.

Destaque-se que, não obstante a decisão do STF trate apenas da contribuição para a COFINS, aplica-se, por analogia, às contribuições para o PIS o mesmo raciocínio, porquanto possuem a mesma base de cálculo. Nesse sentido: TRF4, APELREEX 5035290-82.2014.404.7200, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Cláudia Maria Dadico, juntado aos autos em 05/08/2015.

Registre-se, ainda, que, embora o julgamento do RE 240.785 não tenha sido submetido ao regime de repercussão geral, adoto sua orientação por entender não haver, de fato, pelo contribuinte, faturamento do ICMS, já que tal tributo não pode ser considerado parte do somatório dos valores das operações negociais realizadas pela empresa, atuando o contribuinte apenas como mediador do repasse desta exação aos cofres públicos. A parcela correspondente ao ICMS constitui-se, isso sim, em receita do Estado-Membro ou do Distrito Federal, conforme o caso, não possuindo, por isso mesmo, natureza de faturamento ou receita, mas de simples ingresso financeiro.

O Superior Tribunal de Justiça, aliás, já proferiu acórdãos nesse sentido, adequando-se à diretriz jurisprudencial firmada pelo STF no retrocitado julgamento, senão vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO. I - A existência de repercussão geral no RE 574.706-PR, em relação à matéria ora debatida, não impede sejam julgados os recursos no âmbito desta Corte. II - O ICMS é um imposto indireto, ou seja, tem seu ônus financeiro transferido, em última análise, para o contribuinte de fato, que é o consumidor final. III - Constituindo receita do Estado-Membro ou do Distrito Federal, a parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza de faturamento ou receita, mas de simples ingresso financeiro, não podendo compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. IV -

Conquanto a jurisprudência desta Corte tenha sido firmada no sentido de que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e do extinto FINSOCIAL, posicionamento sedimentado com a edição das Súmulas 68 e 94, tal discussão alcançou o Supremo Tribunal Federal e foi analisada no RE 240.785/MG, julgado em 08.10.2014, que concluiu que "a base de cálculo da COFINS somente poderia incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços. Dessa forma, assentou que o valor retido a título de ICMS não refletiria a riqueza obtida com a realização da operação, pois constituiria ônus fiscal e não faturamento" (Informativo do STF n. 762). V - Agravo regimental provido. (AgRg no AREsp 593.627/RN, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 07/04/2015) (grifo do Juízo).

Ainda que de forma não unânime, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região também vem seguindo o mesmo entendimento. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DA CDA. NÃO COMPROVAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO POR DECLARAÇÃO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. MULTA MORATÓRIA. (...) 4. Relativamente à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, o Pleno do Supremo Tribunal Federal recentemente reconheceu, no julgamento do RE nº 240.785 (Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 08-10-2014), a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, por violação ao art. 195, I, "b", da Constituição Federal, ao entendimento de que os valores referentes àquele tributo não têm a natureza de faturamento. Dessa forma, inobstante o julgamento do RE nº 240.785 não tenha sido submetido ao regime de repercussão geral, adequa-se o entendimento à orientação nele contida. 5. Não há qualquer ilegalidade na aplicação da multa em comento, no percentual de 20%, porquanto de acordo com o dispositivo legal aplicável à hipótese, qual seja, o art. 61, §§1º e 2º, da Lei nº 9.430/96. (TRF4, AC 5001143-66.2015.404.7209, SEGUNDA TURMA, Relator OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, juntado aos autos em 06/12/2016) (grifo do Juízo)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ENCARGO LEGAL. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Relativamente à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, o Pleno do Supremo Tribunal Federal recentemente reconheceu, no julgamento do RE nº 240.785 (Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 08-10-2014), a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, por violação ao art. 195, I, "b", da Constituição Federal, ao entendimento de que os valores referentes àquele tributo não têm a natureza de faturamento. Dessa forma, inobstante o julgamento do RE nº 240.785 não tenha sido submetido ao regime de repercussão geral, adequa-se o entendimento à orientação nele contida. 2. A Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região já reconheceu a constitucionalidade do encargo legal de 20% previsto no Decreto-Lei 1.025/69. 3. O Supremo Tribunal Federal tem admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória. No caso, a multa fixada não tem caráter confiscatório, atendendo às suas finalidades educativas e de repressão da conduta infratora. 4. A Corte Especial deste Tribunal rejeitou incidente de arguição de inconstitucionalidade a respeito das penalidades previstas no art. 35, da Lei nº 8.212/91, sedimentando o entendimento de que multas moratórias de até 100% do valor principal não têm caráter confiscatório (TRF4, INAC 2006.71.99.002290-6, Corte Especial, de minha Relatoria Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 12/05/2008). 5. A Taxa Selic tem incidência nos débitos tributários, por força da Lei 9.065/95. É pacífica a orientação do STJ no sentido de que o art. 161, § 1º, do CTN, autoriza a previsão por lei diversa dos juros moratórios, o que permite a adoção da taxa selic, não existindo qualquer vício na sua incidência. (TRF4, APELREEX 5013690-72.2014.404.7113, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão João Batista Lazzari, juntado aos autos em 05/02/2016) (grifo do Juízo).

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. 1. O Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao finalizar o julgamento do RE nº 240.785, de relatoria do Min. Marco Aurélio, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, por violação ao art. 195, inc. I, alínea 'b', da Constituição Federal, ao entendimento de que os valores referentes àquele tributo não têm natureza de faturamento. 2. A Medida Provisória nº 627/13, posteriormente convertida na Lei nº 12.973/14, alterou o conceito de receita bruta para fins de incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, passando a prever, expressamente, a inclusão na sua base de cálculo dos tributos sobre ela incidentes. Na sequência, alterou a legislação do PIS e da COFINS, incorporando a ela, indiretamente, o conceito de receita bruta previsto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77. 3. Ao assim proceder, o legislador ordinário contrariou o que decidido pelo

Pretório Excelso no RE nº 240.785, maculando de inconstitucionalidade a legislação do PIS e da COFINS. 4. Suscitado incidente de arguição de inconstitucionalidade da expressão 'de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977', contida no art. 3º, caput, da Lei nº 9.718/98, no § 1º do art. 1º da Lei nº 10.637/02 e no § 1º do art. 1º da Lei nº 10.833/03. (TRF4, AC 5032663-08.2014.4.04.7200/SC, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, juntado aos autos em 19/11/2015) (grifo do Juízo).

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. 1. **É indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, tendo em vista que os valores pertinentes a esse imposto não integram o faturamento da empresa.** 2. A compensação deve ocorrer (a) por iniciativa do contribuinte, (b) entre quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observado o disposto no art. 26, parágrafo único, da Lei nº 11.457/07, (c) mediante entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados, cujo efeito é o de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, e (d) após o trânsito em julgado da decisão (art. 170-a do CTN), nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96 e alterações posteriores. 3. Atualização do indébito pela taxa SELIC. (TRF4, AC 5094112-73.2014.404.7100, Segunda Turma, Relatora p/ Acórdão Carla Evelise Justino Hendges, juntado aos autos em 15/07/2015) (grifo do Juízo).

PROCESSUAL CIVIL. NULIDADE DA SENTENÇA. CONHECIMENTO PARCIAL DA APELAÇÃO DA PARTE IMPETRANTE. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE. 1. Não há falar em nulidade da sentença que apreciou os embargos de declaração opostos pela parte impetrante, porquanto o togado singular, fundamentadamente, concluiu pela inexistência de omissão ou contradição na sentença de mérito, cabendo à embargante a interposição de apelação perante este Tribunal, o que, de fato, foi feito. 2. Da análise da inicial, verifica-se que a discussão travada nos presentes autos limita-se à exclusão, da base de cálculo do PIS e da COFINS, do valor do ICMS destacado nas notas fiscais de venda de mercadorias, devendo a questão relativa aos valores não destacados nas notas fiscais e aos recolhidos pela sistemática da substituição tributária para frente (ICMS-ST) ser veiculada em ação própria. Apelação da impetrante parcialmente conhecida. 3. **É inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, por violação ao art. 195, inc. I, alínea "b", da Constituição Federal, uma vez que tal montante não têm natureza de faturamento ou receita. Precedente do e. STF.** 4. Sentença mantida. (TRF4, APELREEX 5094764-90.2014.404.7100, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Cláudia Maria Dadico, juntado aos autos em 10/07/2015) (grifo do Juízo).

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. DESCABIMENTO. É indevida a inclusão dos valores referentes ao ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (TRF4, AC 5004486-89.2014.404.7214, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Rômulo Pizzolatti, juntado aos autos em 08/07/2015) (grifo do Juízo).

Por fim, considerando que a Procuradoria da Fazenda Nacional vem reiteradamente opondo embargos declaratórios alegando a existência de omissão e/ou obscuridade nos julgados que determinam a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, à vista da edição da novel Lei 12.973/14, com base na qual fundamenta a necessidade de inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições a partir da vigência do referido diploma legal, destaco desde logo que tal lei ordinária não se reveste de constitucionalidade.

A respeito da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a Medida Provisória 627, de 11/11/2013, convertida na Lei 12.973, de 13/05/2014, com vigência a partir de 01/01/2015, promoveu alteração na redação do artigo 3º da Lei 9.718/98, que passou a ser a seguinte:

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

O artigo 12 do Decreto-Lei 1.598/77, com a redação dada pela Lei 12.973/2014, assim estabelece sobre a receita bruta:

Art. 12. 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.

§ 1o A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2o - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3o - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrariamente a base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.

§ 4o Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5o Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4o.

Ora, não pode a Lei 12.973/14 determinar que na receita bruta (compreendida no faturamento), incluam-se tributos sobre ela incidentes (conforme o §5º incluído no artigo 12 do Decreto-Lei 1.598/77).

Consoante disposto no §4º do artigo 195 da Constituição Federal, a União pode instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, desde que o faça mediante lei complementar.

A Lei 12.973/14, ao fazer incluir sobre o conceito de receita bruta tributo da competência de unidade da Federação, como o ICMS (ônus fiscal), vai de encontro ao já decidido pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal que reconheceu, no julgamento do RE 240.785 (Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 08/10/2014), conforme anteriormente mencionado, a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, por violação ao art. 195, I, b, da Constituição Federal, ao entendimento de que os valores referentes àquele tributo não têm a natureza de faturamento ou receita.

Conforme bem explicitado pelo Desembargador Rômulo Pizzolatti no voto por ele prolatado em 16/04/2015 nos autos da Apelação/Reexame Necessário nº 5052991-74.2014.404.7000/PR, em que restou consignado ser indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e para o COFINS:

O Pleno do Supremo Tribunal Federal recentemente reconheceu, no julgamento do RE 240.785 (Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 08-10-2014), a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, por violação ao art. 195, I, "b", da Constituição Federal, ao entendimento de que os valores referentes àquele tributo não têm a natureza de faturamento ou receita, tudo nos termos do voto do relator.

Ora, inobstante o julgamento do RE 240.785 não tenha sido submetido ao regime de repercussão geral, tenho por bem adotar no caso em exame a orientação nele contida, de que o ICMS não tem a natureza de faturamento ou receita. E, por assim ser, os valores referentes ao ICMS não devem compor a base de cálculo da COFINS, e tampouco de tributos outros que incidam sobre aquelas grandezas, tal como ocorre no caso da contribuição ao PIS (Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º).

Sendo assim, não integrando o ICMS a base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS, não tem aplicação, ao caso, a nova redação dada ao artigo 3º da Lei 9.718/98 pela Lei 12.973/14, que determina o faturamento (que compreende a receita bruta de que trata o artigo 12 do Decreto-Lei 1.598/77) como base de cálculo de tais contribuições.

Em conclusão, é de ser concedida a segurança, a fim de assegurar à impetrante o direito de excluir o valor do ICMS-ST (pago por ocasião das suas compras e embutido no preço das mercadorias que comercializa ao consumidor final) da base de cálculo das contribuições devidas a título de PIS e COFINS.

Compensação

Quanto à compensação, constitui o mandado de segurança ação adequada para a sua declaração, conforme súmula nº 213 do STJ, devendo esta ocorrer (a) após o trânsito em julgado da decisão (art. 170-A do CTN), (b) por iniciativa do contribuinte, (c) entre quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, exceto contribuições previdenciárias ou destinadas a terceiros e precatórios, e (d) mediante entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados, cujo efeito é o de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, observados os preceitos do art. 74 da Lei nº 9.430/96 e alterações posteriores.

Merece acolhida o pedido da impetrante, portanto, devendo ser reconhecido o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos no período de 5 (cinco) anos anterior à propositura da ação.

Os valores a compensar deverão ser acrescidos de juros à taxa SELIC, na forma do disposto no artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, desde a data do pagamento indevido do tributo (Súmula nº 162 do STJ) até a sua efetiva compensação.

III - Dispositivo

Ante o exposto: 01. Julgo o processo extinto sem resolução do mérito no que tange ao pedido dirigido contra ato do Diretor de Administração Tributária do Estado de Santa Catarina, com fulcro nos arts. 327, §1º, II, e 485, IV, ambos do NCPC, nos termos da fundamentação. **02.** No mais, concedo em parte a segurança e julgo o processo com resolução do mérito, com fulcro no art. 487, I, do NCPC. Por conseguinte, declaro o direito da impetrante de: a) excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor do ICMS-ST pago por ocasião das suas compras, na qualidade de contribuinte substituído, e posteriormente embutido no preço das mercadorias que comercializa ao consumidor final; e b) compensar, após o trânsito em julgado, os valores recolhidos em desacordo com o item retro, observada a prescrição quinquenal, atualizados e acrescidos de juros moratórios, nos termos da fundamentação. **03.** Sem honorários advocatícios (art. 25 da Lei 12.016/09). **04.** Condeno a União a reembolsar as custas iniciais adiantadas pela impetrante, atualizadas pelo IPCA-E desde a data do desembolso (art. 4º, § ú., *in fine*, da Lei 9.289/96). Custas finais isentas (art. 4º, I, da Lei 9.289/96). **05.** Sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição (art. 14, § 1º, da Lei 12.016/09). Interposta apelação, colham-se as contrarrazões e remetam-se os autos ao E. TRF4. **06.** P.R.I.

do código CRC **3da4014d**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a): LEONARDO CACAU SANTOS LA BRADBURY

Data e Hora: 18/02/2017 10:15:01

5015280-46.2016.4.04.7200

720001722665 .V59 LAE© LAE