

RECUPERAÇÃO TRIBUTÁRIA APÓS O JULGAMENTO DO RE 574.706 - STF: UM ESTUDO DE CASO DA EXCLUSÃO DO ICMS, DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS, 2022

Daiane Dias Taborda Ramos¹

Udo Guilherme Lutz²

Vera Lúcia Lelis Oliveira Calil³

RESUMO

O Supremo Tribunal Federal, em 15/03/2017, ao julgar o *leading case* Recurso Extraordinário 574.706 - Tema 69 da Repercussão Geral - firmou a seguinte tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. Trata-se de precedente dotado de força vinculante para todos os demais juízes e tribunais (art. 927 da Lei nº 13.105/2015). O cerne da lide orbitou, essencialmente, em torno da interpretação sobre o conceito de faturamento/receita previsto no art. 195, I, “b” da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988). A discussão notadamente ultrapassou os limites subjetivos de apenas um contribuinte, e tem impacto econômico a todos os demais, e, por isso, ganhou repercussão geral, com base no §1º do artigo 1.035 da Lei nº 13.105/2015. Nesse sentido, tornou-se de suma relevância a observação das inferências resultantes do mencionado julgado, bem como de seus desdobramentos, em contribuição à matéria tributária. Após o julgamento do RE 574.706 as demandas em âmbito tributário deram um salto, visto que, os contribuintes têm a pretensão de que se aplique o entendimento ora exarado, no mencionado julgamento, aos demais tributos, inclusive, ao PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) em sua própria base de cálculo. Contudo, muitos contribuintes têm sido surpreendidos com as decisões proferidas. Pois, não obtiveram êxito em teses “análogas” às apresentadas para o Recurso Extraordinário mencionado, como no caso da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) e do

¹ Aluna do 7º período do curso de Direito da FAE Centro Universitário. Bacharel em Ciências Contábeis. Bolsista do Programa de Apoio à Iniciação Científica (PAIC 2022-2023). *E-mail*: daiane.t.ramos@mail.fae.edu

² Aluno do 10º período do curso de Direito da FAE Centro Universitário. Voluntário do Programa de Apoio à Iniciação Científica (PAIC 2022-2023). *E-mail*: lutz.udo@mail.fae.edu

³ Orientadora da Pesquisa. Doutora em Engenharia da Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professora da FAE Centro Universitário. *E-mail*: vera.calil@mail.fae.edu

Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), até mesmo no PIS/COFINS em sua própria base de cálculo. Não obstante, importa, ainda, o exame das possíveis consequências advindas da modulação e consequentes efeitos, como as ações rescisórias⁴ que estão sendo ajuizadas e as consequências de eventual procedência destas. Destarte, o presente artigo teve por finalidade examinar e levantar os argumentos apresentados pelos ministros do STF, no RE 574.706, e sua aplicabilidade ao caso que envolveu a sociedade empresária Lojas Renner S.A, nos Autos nº 5080029-13.2018.4.04.7100 - TRF-4, bem como as ramificações.

A partir da análise dos autos verificou-se que os critérios adotados demonstraram, em partes, conformidade com os critérios basilares da Constituição Federal da República Brasileira.

Palavras-chave: Tributário. Recuperação de Créditos. Tese do Século.

4 A título exemplificativo, o TRF-4 já possui precedentes, com relatores diferentes, no seguinte sentido: “EMENTA: TRIBUTÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. PIS-PASEP, COFINS, BASE DE CÁLCULO, ICMS. ED RE 574.706, TEMA 69. MODULAÇÃO DE EFEITOS. [...] TRF4, ARS 5021348-68.2022.4.04.0000, PRIMEIRA SEÇÃO, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, juntado aos autos em 17/10/2022” (BRASIL, 2022a); “EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. CABIMENTO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. RE 574.706. TEMA 69. MODULAÇÃO DE EFEITOS. [...] TRF4, ARS 5047347-57.2021.4.04.0000, PRIMEIRA SEÇÃO, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 11/10/2022” (BRASIL, 2022b).

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objetivo contribuir com a excelência na aplicação dos procedimentos inerentes à recuperação de créditos tributários previstos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), Código Tributário Nacional de 1966 (CTN/1966), bem como em leis específicas, através do estudo dos argumentos admitidos no julgamento da exclusão do ICMS, na base de cálculo do PIS e da COFINS.

O julgado paradigmático, definido por parte dos atuantes na área como a tese do século, repercutiu, principalmente, em âmbito material no direito tributário. Nesse sentido, o presente artigo justifica-se, quando: (i) definiu os conceitos de faturamento e receita bruta a serem aplicados para a composição da base de cálculo do PIS e da COFINS; (ii) oportunizou diversas teses que têm por fundamentos as limitações aplicadas pelos Ministros, (iii) apontou os critérios definidos para a modulação dos efeitos da decisão.

A despeito, o presente artigo apresentou duas hipóteses de pesquisa a serem validadas, a saber: (i) verificar se os critérios de mérito admitidos e os fundamentos para a modulação definidos no RE 574.706 poderão ser aplicados às demais demandas advindas do *leading case* mencionado; e, (ii) se a modulação de efeitos aplicada para o RE 574.706, como limite da recuperação tributária, evidenciará hipótese de discricionariedade e por conseguinte culminará com insegurança jurídica em matéria tributária.

Em questões metodológicas, os objetivos são segregados em geral e específicos. Com isso, o objetivo geral vincula-se diretamente à própria significação da tese proposta no projeto; as quais foram: estudar o processo e o procedimento da recuperação de créditos a partir da tese da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, Autos nº 5080029-13.2018.4.04.7100 - TRF-4 - LOJAS RENNER S.A.

Os objetivos específicos têm função intermediária e instrumental, permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicá-lo a situações particulares. (LAKATOS, 2021, p. 252).

Para a presente pesquisa, foram estabelecidos: estudar os tributos – ICMS, PIS E COFINS - suas definições a partir da legislação, doutrina e pelos argumentos trazidos pelo RE 574.706, e a não cumulatividade destes tributos; analisar os argumentos contidos nos votos vencedores do acórdão paradigma, RE 574.706; examinar os critérios utilizados para a modulação de efeitos na conclusão dos Embargos de Declaração apresentados no RE 574.706, o andamento dos fundamentos às teses derivadas até junho/2023; e, analisar os fundamentos Autos nº 5080029-13.2018.4.04.7100 - TRF-4 LOJAS RENNER S.A.

Metodologicamente, o presente artigo se classifica como estudo de caso. Conforme Chizzotti (1995, p. 102), estudo de caso “é a pesquisa para coleta e registro de dados de um

ou vários casos, para organizar um relatório ordenado e crítico ou avaliar analiticamente a experiência com o objetivo de tomar decisões ou propor ação transformadora”. Isto é, consiste em estudo exaustivo de um ou mais casos com os objetivos de coletar dados para estudo posterior ou de propiciar conclusões generalizantes.

Para a obtenção de dados, foram utilizados, como dados primários os Autos nº 5080029-13.2018.4.04.7100 - TRF4 - Lojas Renner e dados disponibilizados na bolsa de valores que serviram como base para esta pesquisa; e, como dados secundários, as doutrinas, artigos científicos, e legislações pertinentes ao objeto do estudo.

A técnica utilizada no presente artigo é a denominada de ANÁLISE DE CONTEÚDO, que é segundo Richardson (1999 apud CALIL, 2005, p. 108):

[...] a análise de conteúdo e particularmente, utilizada para estudar material do tipo qualitativo (ao qual não se pode aplicar técnicas aritméticas”. Ela pode ser definida como “... o conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam inferir conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens.

No presente estudo, a análise dos dados teve o intuito de, por meio da obtenção de evidências e informações, responder às hipóteses formuladas.

1 DA REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Importa esclarecer que ao tratar de revisão bibliográfica, esta tem por base a pesquisa bibliográfica, que é a primeira etapa da revisão. A pesquisa bibliográfica está relacionada à etapa da coleta de materiais a partir da qual se realiza uma pesquisa.

Feita breve distinção, a revisão bibliográfica pode ser assim conceituada:

[...] é, pois, o fundamento da investigação; é ela que dá consistência à pesquisa. Sem ela, o aprofundamento do estudo do objeto pesquisado ficaria prejudicado. A resolução do problema proposto, bem como a clareza das hipóteses deste estudo dependem justamente da extensão da revisão da literatura empreendida. (HENRIQUE; MEDEIROS, 2017, p. 161)

Para desenvolvimento do estudo, foram realizadas pesquisas, além dos próprios Acórdãos, em artigos, notícias, legislações atinentes ao tema.

1.1 ESTUDO DOS TRIBUTOS – ICMS, PIS E COFINS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Em uma análise inicial para conceituação dos objetos empregados na pesquisa, delimita-se, de maneira sucinta, a definição e classificação de tributo adotados no presente artigo.

Conforme preceitua o art. 3º da Lei nº 5.172/1966: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Em relação aos conceitos ali mencionados, ramificam-se os seguintes fundamentos: (a) prestação compulsória; (b) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; (c) não pode ser constituída por sanção de ato ilícito; (d) instituição perante lei derivada de processo legislativo; (e) vinculação da atividade administrativa para sua cobrança.

Dependendo apenas da análise literal do art. 5º do CTN/1966, os tributos seriam classificados em três espécies, a saber: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Entretanto, consoante jurisprudência pacificada, (PAULSEN, 2022, p. 58), demonstra que a CRFB/1988 classifica o gênero tributo em cinco espécies: “imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e a contribuição especial”. Tal é a posição adotada no presente artigo.

1.1.1 Conceitos Gerais e Elementares sobre ICMS

O ICMS (Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), criado pela Emenda Constitucional (EC) nº 18/1965, é um tributo da espécie imposto com previsão legal no artigo 155, II da CRFB/1988, regulamentado pela Lei nº 87/1996 (Lei Kandir), passando por resoluções do Senado Federal, envolvendo, também, convênios entre os Estados.

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

[...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior[...] (BRASIL, 1988).

No entendimento doutrinário existem, na verdade, diversas bases econômicas: (i) imposto sobre circulação de mercadorias; (ii) operações mistas de circulação de mercadorias e prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; (iii) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iv) prestações de serviços de comunicação; (v) importação de serviços (PAULSEN, 2022, p. 463).

A base de cálculo do imposto corresponde respectivamente ao parágrafo anterior: (i). ao valor da operação; (ii), (iii) e (iv) preço do serviço e; (v) valor aduaneiro, adicionado do imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações de câmbio (IOF) e quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

Ainda com relação à base de cálculo, é válido destacar que o cálculo do ICMS é chamado 'por dentro', o que significa dizer que o montante do imposto integra a sua própria base de cálculo. Inclusive, esse tema já foi debatido no RE 212.209/RS, firmando jurisprudência em 1999, e culminou na aprovação da Emenda Constitucional 33/2001, (EC 33/2001), a qual declarou a constitucionalidade da inclusão do ICMS em sua base de cálculo.

Para além dos princípios constitucionais que norteiam o sistema jurídico tributário, o ICMS é regido por dois princípios específicos: a não cumulatividade e a seletividade.

A não cumulatividade diz respeito à compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores⁵. No tocante à seletividade, a ideia é que a alíquota do imposto varia conforme a essencialidade dos produtos e serviços. Assim, quanto mais supérfluo o bem, maiores serão as alíquotas de ICMS sobre ele incidente⁶.

No que se refere à natureza desse tributo, seus reflexos recaem sobre o consumo. Quem de fato suporta o ônus é o contribuinte de fato (pessoa que de fato paga) e não o de direito (pessoa designada por lei para recolher o imposto). Isso garante que o Estado antecipe sua arrecadação.

Nesse diapasão, quanto às discussões que permeiam o ICMS, foi decidido, de forma favorável ao contribuinte, que os valores ingressantes aos cofres da pessoa jurídica, a título de ICMS, não são receitas destas, e, apenas transitam no caixa com repasse ao Estado. Foi o que decidiu o STF no RE 576.706, tema do presente artigo.

⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

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

⁶ Art. 155, § 2º: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

1.1.2 Análise Geral sobre as Contribuições ao PIS e COFINS

Para o início do estudo sobre as contribuições ao PIS e a COFINS, deve-se começar suas análises a partir da CRFB/1988, em seu art. 195, I, b, em que é trazido à baila a seguinte exegese:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) b) a receita ou o faturamento (BRASIL, 1988).

Desta feita, depreende-se do comando constitucional a possibilidade, com a competência restrita à União, em instituir contribuições sobre a receita ou faturamento.

Os conceitos aqui demonstrados, principalmente no que tange à hipótese de incidência sobre a receita ou faturamento, são de extrema importância para a parte prática visto que, nos próximos tópicos, será analisado o tema 69 do STF.

As contribuições ao PIS/COFINS podem ser realizadas de duas maneiras distintas, sendo elas a forma (i) cumulativa ou (ii) não cumulativa. Para o regime cumulativo, ambas as contribuições são regidas pela Lei nº 9.718/1998, visto sua similaridade quanto às hipóteses de incidência e base de cálculo (PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 225). Nesse caso, conforme o art. 2º da legislação citada, a hipótese de incidência está sobre o faturamento⁷, com as devidas exceções e exclusões apresentadas nas normas que versam sobre o tema. Nessa linha, está inserida a maior parte das sociedades empresárias que optam pelo regime de tributação do lucro presumido ou arbitrado (PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 225). Já para o regime não cumulativo, a legislação é ramificada - com uma para o PIS, Lei nº 10.637/2002, e outra para a COFINS, Lei nº 10.833/2003.

Em ambas as normas mencionadas, utiliza-se também como base de cálculo o total das receitas auferidas, bem como as devidas deduções legais previstas legalmente. Nesse caso, em síntese, deve-se registrar que a hipótese de incidência está nas receitas auferidas. Para tanto, a receita ou faturamento que será analisada para incidência dos referidos tributos está em sintonia com a Lei nº 1.598/1977 que, alterada pela Lei nº 12.973/2014, tem a seguinte compreensão:

⁷ “Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.”

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. (BRASIL, 2014)

Assim sendo, a análise da tese referente ao Tema 69 do STF está, de maneira sucinta, em analisar se o ICMS integra a receita ou faturamento para fins do cálculo do PIS e da COFINS.

2 ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS ABORDADOS NO TEMA 69 STF

O RE 574.706, também conhecido como “a tese do século” gerou polêmicas durante e após seu julgamento. O cerne da lide orbitou, essencialmente, em torno da interpretação do conceito constitucional de faturamento/receita.

Em linhas gerais, considerando os votos vencedores, foram os fundamentos que definiram o julgamento: (i) o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite a dilação da base de cálculo da arrecadação, (ii) isso implica na ofensa ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva e, ainda, (iii) afronta ao previsto no art. 154, I, da CRFB/1988.

Em exame ao art. 187 da Lei nº 6.404/1976 depreende-se que receita é gênero:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto; [...]

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária (artigo 185, § 3º); [...]

§ 1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e [...] (BRASIL, 1976, grifos acrescidos).

Extrai-se do texto pelo menos três espécies de receitas: a) receita bruta das vendas e serviços; b) receita líquida das vendas e serviços; c) receitas não operacionais.

Isso implica dizer que, para fins de definição, o faturamento está abaixo, ou é menos que, a receita bruta. Esta última, tem conceito mais amplo e extenso, como denotação de gênero.

Nesse sentido, corrobora o entendimento o voto da Ministra Carmén Lúcia, no RE 574.706, citando o voto emitido pelo saudoso Ministro Sepúlveda Pertence, no RE 170.555, o qual se utiliza do memorial de Humberto Ávila (357.950 / RS):

[...] A leitura deste longo precedente pode levar à interpretação de que o Supremo Tribunal Federal igualou o conceito de 'faturamento' ao conceito de 'receita bruta'. **Não o fez, porém. O que ocorreu foi algo diverso: para manter a constitucionalidade da norma, o Tribunal resolveu empreender uma interpretação conforme a Constituição** para o efeito de entender que a expressão legal 'receita bruta' só seria constitucional se se enquadrasse no conceito de faturamento e, para isso, deveria ser entendida como receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços, pois esse seria, precisamente, **o conceito de faturamento incorporado DA legislação infraconstitucional PELA Constituição** (BRASIL, 2017, p. 16, grifos acrescidos).

Nota-se que, conforme destaque acima, o STF adaptou um conceito infraconstitucional à Constituição da República/1988. Cabe destacar que no ordenamento jurídico brasileiro, as normas devem ser interpretadas a partir da Constituição, e não o inverso.

Ademais, faz-se mister trazer à baila trecho do voto do Ministro Luiz Fux, no RE 574.706 / PR:

[...] Aliás, toda a teoria geral do Direito Penal sempre foi aplicada à teoria do Direito Tributário: não há crime sem lei anterior que o defina; não há tributo sem lei anterior que o defina. Então, o fato de a Constituição não se referir à possibilidade de exclusão do ICMS não significa dizer que ela está autorizando essa exclusão da base de cálculo. Então, essa primeira premissa realmente me conduz a uma exegese do artigo 195, inciso I, no que concerne à expressão "faturamento". **Onde é que vou buscar essa expressão "faturamento"? Eu vou buscá-la no Direito que regula o faturamento das empresas, que é o Direito Comercial, que, ao regular o faturamento das empresas, menciona - como Vossa Excelência citou no seu voto fazendo remissão ao Ministro Cezar Peluso - o artigo da Lei no 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas, que prevê a exclusão de impostos para se entrever faturamento. (...)** (BRASIL, 2017, p. 180, grifos acrescidos).

Corrobora o entendimento voto do Ministro Celso de Mello, no RE 574.706:

[...] a legislação tributária, *emanada de qualquer das pessoas políticas*, 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, **para definir ou limitar** competências tributárias (...) (BRASIL, 2017, p. 82, grifos acrescidos).

Nesta senda, há que se observar o que dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN/1966)⁸:

⁸ Código Tributário Nacional/1966.

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 (grifos nosso). (BRASIL, 1966)

Destarte, e, considerando os votos vencidos no RE 574.706, estes demonstraram, em certa medida, um “contorcionismo jurídico” para mutar os institutos empregados no direito privado para o direito público.

O alargamento do conceito de faturamento implica em ofensa ao princípio da isonomia e capacidade contributiva na medida em que, primeiramente importa esclarecer, a isonomia decorre da capacidade contributiva, e, esta última conforme menciona Becker (2018, p. 532) “[...] é aferida, a priori, mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária por ele suportada”. Ou seja, ao se admitir a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, estar-se-á elevando a base destes, e, conseqüentemente seu valor a recolher, sendo que se estará considerando um valor o qual não é auferido pela empresa, mas sim destinado aos cofres públicos. Em outras palavras, estar-se-á pagando tributo a maior.

Não obstante, aos fundamentos supramencionados, foi evidenciado ainda no voto no Ministro Fux, citando o RE 240.785, que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é uma afronta ao art. 154, I da Carta Magna:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; (BRASIL, 1988)

Ao incluir o ICMS na base das mencionadas contribuições especiais alterou-se a base de cálculo destas e acabou por criar uma fonte de custeio da Seguridade à margem do disposto no art. 195 da CRFB/1988, além de não se ter observado o teor do mencionado artigo, a qual estabelece de forma expressa a exigência de Lei Complementar para criação de novos tributos.

2.1 CRITÉRIOS PARA A MODULAÇÃO DE EFEITOS NA CONCLUSÃO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - RE 574.706 - E OS FUNDAMENTOS ÀS TESES DERIVADAS

Além do Acórdão paradigma de 2017, também houve oposição de Embargos de Declaração por parte da Fazenda Nacional, datado em 2021, o qual definiu, dentre outros, sobre a modulação de efeitos a ser aplicado ao resultado do julgamento.

Face ao Acórdão dos Embargos Declaratórios foram extraídos, em linhas gerais, os seguintes argumentos principais: (a) foi alegado que não se analisou a similaridade do caso em tela e os citados precedentes, atinentes à inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS; (b) qual o ICMS deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, quais sejam, o destacado ou o recolhido; (c) se haveria modulação dos efeitos; e, ainda, de forma insistente, tentou-se modificar a decisão do mérito quando, novamente, trouxe à baila a (d) discussão do conceito de receita bruta.

Em relação a modulação dos efeitos a União apresentou os principais argumentos: “i) impacto financeiro e orçamentário; ii) transferências aleatórias de riqueza social; e, iii) dificuldades operacionais para a aplicação retroativa do entendimento” (BRASIL, 2021, p. 10).

Inicialmente, faz-se necessário esclarecer que o impacto seria orçamentário e financeiro, nesta ordem. Visto que, conforme estabelece as Normas do Direito Financeiro e de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 4.320/1964 e Lei Complementar nº 101/2000, respectivamente, a União precisa primeiro fixar as despesas e estimar as receitas, antes de realizar as programações trimestrais. Isso implica dizer que as possíveis restituições se ultrapassarem o exercício financeiro deverão constar também no Plano Plurianual - PPA, o que garante a continuidade de políticas e obras públicas de importância estratégica para o Município, Estado ou País.

Feito breve esclarecimento acerca da organização das contas públicas, considerando o teor dos embargos, o Plenário da Suprema Corte rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição; em relação ao ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado; e, por oito votos a três, acolheu os embargos para modular os efeitos do julgado.

Considerando os votos vencedores, em linhas gerais, a modulação dos efeitos se deu com base no argumento histórico jurisprudencial do Tribunal; dificuldade em apurar os valores que seriam exigíveis e a fiscalização destes; e, com maior ênfase, o excessivo impacto econômico.

Nesta senda, examine-se o voto do Ministro Alexandre de Moraes:

[...] a ausência de modulação dos efeitos da decisão implica o ajuizamento de inúmeras ações de repetição do indébito tributário por parte dos contribuintes. **Tal fenômeno ensejaria indesejados impactos financeiros, além de dificuldades para o planejamento orçamentário federal** [...]

O impacto financeiro das eventuais repetições de indébito, até 2015, girava em torno de R\$ 250 bilhões para os cofres públicos. Somente para o ano de 2019, a previsão alcançou R\$ 47 bilhões e, para um período de 5 anos retroativos, a quantia alcançava R\$ 246 bilhões.

[...]

Além disso, **as finanças de todos os entes públicos passam por momento crítico**, agravado pela situação de calamidade e emergência de saúde pública ocasionada pela pandemia do coronavírus (Covid-19), **o que torna desaconselhável conferir efeitos ex tunc ao acórdão embargado**, [...]. (BRASIL, 2021, p. 87, grifos acrescidos)

Corroborar com argumento o voto do Ministro Dias Toffoli:

[...] Ademais, na ausência de modulação de efeitos, **os contribuintes poderão pedir a restituição dos valores que pagaram a mais** a título de PIS/COFINS, considerando-se o prazo prescricional.” (BRASIL, 2021, p. 127, grifos acrescidos)

[...]

O cenário atual, contudo, a meu ver, não permite tamanho impacto nas contas públicas [...]. (BRASIL, 2021, p. 129, grifos acrescidos)

Na mesma linha, o voto do Ministro Gilmar Mendes:

Está claro que enfrentamos, há meia década, grave crise fiscal orçamentária [...] Decerto não seremos nós, Supremo Tribunal Federal, diante de comprometidas contas públicas, os responsáveis por aumentar a conta do déficit estatal [...]

Naquilo que nos compete, sejamos responsáveis com a solvabilidade das contas públicas. A sociedade espera que a Suprema Corte esteja à altura dos tempos atuais, dando resposta, nos casos submetidos à apreciação, ao enfrentamento do déficit fiscal. (BRASIL, 2021, p. 168, grifos acrescidos)

Nota-se que a Suprema Corte, por meio dos votos dos Ministros, evidenciou relevante preocupação com as contas públicas. Nesse sentido, inclusive, se utilizou do argumento de que, ao modular os efeitos, estar-se-ia atendendo os anseios da sociedade.

Quanto ao histórico jurisprudencial do STF, foram mencionados diversos julgados (REs e ADIs) no sentido de admitir a modulação dos efeitos para fins de garantir a segurança jurídica, a boa fé e a confiança. Ainda se argumentou que a modulação dos efeitos, nos últimos anos, também se deu em desfavor da Fazenda Pública. Para tanto, em contrapartida à modulação desfavorável ao contribuinte, foi mencionado um julgado (BRASIL, 2021, p. 39).

No que tange, a dificuldade em apurar os valores que tornar-se-iam exigíveis e a fiscalização na aplicação da medida, foi mencionado que haveria impasse no planejamento orçamentário federal por ano fiscal, vez que a determinação do montante passaria a depender da conclusão dos processos judiciais nas instâncias ordinárias. No que concerne a fiscalização, com base em informações prestadas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, as exações seguem métodos distintos de apuração. Em outras palavras, voto do Ministro Alexandre de Moraes:

[...] o decote retroativo do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS não é simples operação de subtração, mas envolve o estabelecimento de regras a fim de compatibilizar os regimes dos tributos em questão, o que geraria insegurança jurídica quanto à exatidão dos critérios eleitos pela autoridade fiscal para aplicação da medida. (BRASIL, 2021, p. 68)

Melhor dizendo, no caso do PIS e da COFINS as receitas são auferidas por distintos métodos de incidência, por exemplo: as receitas tributadas pelo regime de tributação monofásica, com suspensão, isenção ou não incidência, receitas tributadas à alíquota zero, receitas tributadas por substituição tributária das contribuições sociais.

No tocante às teses tidas como derivadas do tema 69 do STF, a pesquisa utilizou como base tais ações judiciais que utilizam como fundamento a definição de “faturamento” utilizada no tema 69 do STF como um de seus argumentos. Entretanto, registra-se que muitas dessas teses já estavam em discussão antes do Acórdão proferido pelo STF durante o Tema 69, contudo, o que se busca é evidenciar como os resultados gerados pelo STF no referido julgamento podem definir como deve(ria) ser julgado tais teses.

Para tanto, tais teses foram selecionadas de maneira discricionária, com o registro de que não foi possível realizar o exaurimento de todas as possíveis teses por conta da definição e rumo do trabalho. Nesse sentido, divide-se as teses em dois segmentos: (a) tributos com a discussão de incidência na base de cálculo do PIS/COFINS; (b) tributos incidentes na base de cálculo do IRPJ na modalidade do Lucro Presumido. Sobre o primeiro segmento, destacam-se as seguintes teses: (i) ISS na base de cálculo da PIS/COFINS; (ii) PIS/COFINS sobre sua própria base de cálculo. Já sobre o segundo segmento, destacam-se as seguintes: (i) ICMS na base de cálculo do IRPJ pelo Lucro Presumido; (ii) ISS na base de cálculo do IRPJ pelo Lucro Presumido; (iii) PIS/COFINS na base de cálculo do IRPJ pelo Lucro Presumido.

Em início sobre o primeiro segmento, as teses derivam sobre a questão desenvolvida pelo STF sobre a definição de faturamento utilizada pelo STF no Tema 69. O Tema 118 do STF tem como análise a discussão de o ISS incide na base de cálculo da PIS/COFINS. O fundamento utilizado é de que, como o ICMS não deve integrar tal base de cálculo, a interpretação deveria ser a mesma para o ISS, sob pena da alteração do conceito de faturamento definido no Tema 69. A mesma fundamentação é utilizada na tese derivada sobre o PIS/COFINS sobre sua própria base de cálculo, em discussão no Tema 1067, de 2019, tendo como *leading case* o Recurso Extraordinário de nº 1233096 do Rio Grande do Sul.

No mesmo sentido, no STJ há a discussão sobre a possibilidade de aplicar o Tema 69 no que tange o ICMS sobre a base de cálculo IRPJ e CSLL com base no regime de apuração do Lucro Presumido (Recurso Especial 1.767.631 e Recurso Especial

1.772.470). A discussão, nesse raciocínio, está que o Lucro Presumido utiliza o mesmo termo “faturamento” e que, portanto, deveria utilizar como fundamento o exposto no Tema 69. Na mesma verticalização, deriva-se a tese sobre (i) ISS sobre a base de cálculo IRPJ e CSLL no Lucro Presumido e, ainda (ii) PIS/COFINS sobre a base de sobre a base de cálculo IRPJ e CSLL no Lucro Presumido.

2.2 ANÁLISE DOS AUTOS DO MS N° 5080029-13.2018.4.04.7100 - TRF-4

Em 09 de outubro de 2006 a renomada sociedade empresária Lojas Renner S/A, empresa do comércio varejista, impetrou o Mandado de Segurança nº 508029-124.04.7100 em face do Delegado da Receita em Porto Alegre no qual se pretendeu, como cerne da lide, a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS COFINS.

Considerando suas atividades, a sociedade empresária tem a obrigação ao recolhimento de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e ao Programa de Integração Social (PIS), incidentes sobre o faturamento das empresas.

Para o cálculo dos mencionados tributos a impetrante incluiu o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, devidamente destacado nas notas fiscais. Contudo, no entendimento da requerente tal inclusão é indevida, pois o ICMS destacado em notas fiscais não pode ser enquadrado do conceito de “faturamento”. Assim, justificou-se a impetração do mandado de segurança (MS), para assegurar o reconhecimento do direito líquido e certo de efetuar a apuração e recolhimento das contribuições PIS e COFINS excluindo o ICMS, destacado nas operações de mercadorias, de suas bases de cálculo, bem como, o direito à compensação das parcelas vincendas das referidas contribuições, e, demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

2.2.1 Dos Fundamentos

São os fundamentos do pleito: (i) legislação tributária federal prevê a exclusão, da base de cálculo do PIS e da COFINS, do IPI que integra a receita auferida. Aí por si só fica evidente a determinação da exclusão do ICMS da base das mencionadas contribuições. (ii) Não obstante, expõe a impetrante que os conceitos de faturamento e receita são distintos, embora relacionados, e ambos os institutos dizem respeito à riqueza própria do contribuinte. Assim, em relação ao ICMS, o resultado do faturamento advém da venda de bens ou prestação de serviços, que é diferente da natureza tributária do ICMS. Noutras palavras, os conceitos de faturamento e receita não permitem que neles se

compreenda o ICMS, o qual não representa riqueza que se agrega ao patrimônio do contribuinte e é repassado ao Estado, competente para exigí-lo. (iii) Corrobora com os fundamentos acima expostos a tese apreciada pelo STF no RE 240.785, no qual se decidiu pelo provimento, ao reconhecer que não se incluiu na base de cálculo do PIS e da COFINS, considerando o faturamento, o valor correspondente ao ICMS.

Requeru, ainda a impetrante, o direito à compensação dos valores pagos indevidamente com fulcro no art. 170, da Lei nº 5.172/1966 e da Lei nº 9.430/1996, art. 74.

2.2.2 Dos Pedidos

Foram pedidos basilares da impetrante: o recebimento e processamento do Mandado de Segurança, bem como o reconhecimento como indevidos, dos valores pagos a título de PIS e COFINS em decorrência da indevida inclusão, em suas bases de cálculos, dos valores relativos ao ICMS, por afronta ao art. 195, I, “a” da CRFB/1988, e, por conseguinte, a garantia ao direito de compensar os valores pagos a maior com as parcelas vincendas do PIS e COFINS e demais tributos administrados pela SRF.

2.2.3 Das Consequências

Com base no encerramento processual do caso sob análise, parte-se para a efetiva recuperação do crédito pelas *Lojas Renner S.A.* Nesse sentido, com base nas informações disponibilizadas pela Sociedade Empresária para seus Investidores, há menções específicas sobre os resultados esperados com a recuperação do crédito fiscal à título de ICMS pago dentro da base de cálculo do PIS e da COFINS.

No ano de 2021, foi disponibilizado no Balanço Anual de 2020, em que consta a menção de que “tem expectativa de que o crédito fiscal, cujo saldo atualizado em 31 de dezembro de 2020, líquido das compensações já realizadas totalizando R\$ 1.241.314, seja compensado até o primeiro trimestre de 2022” (*LOJAS RENNER S.A.*, 2021, p. 52). Posteriormente, no relatório, o valor é alterado para R\$1.363.029 mil.⁹

⁹ Nesse sentido: “Desta forma, a Companhia registrou crédito tributário de PIS/COFINS no valor total de R\$1.363.029 mil, incluindo principal e atualização monetária, os quais foram mensurados considerando julgamentos e premissas da administração, o valor líquido ou bruto do imposto destacado na nota fiscal e outras informações conforme a documentação que suporta o crédito, bem como o processo de mensuração de tais créditos envolveu um volume relevante de operações” (*LOJAS RENNER S.A.*, 2021, p. 101).

Nas demonstrações financeiras apresentadas sobre o ano de 2021, em que são apresentados dados de maneira sistematizada para o investidor, foi realizado pelo presente trabalho o recorte com a seguinte imagem:

TABELA 1 — Demonstrações financeiras Renner 2021

	Controladora		Consolidado	
	2021	2020	2021	2020
Fluxos de caixa das atividades operacionais				
Lucro líquido do exercício	633.112	1.096.269	633.112	1.096.269
Ajustes para conciliar o resultado ao caixa e equivalentes de caixa gerados pelas atividades operacionais:				
Depreciações e amortizações	746.086	647.843	916.070	791.036
Juros e custos de estruturação sobre empréstimos e arrendamento	355.971	212.725	387.590	238.548
Juros de financiamentos de serviços operacionais	-	2.561	40.781	29.708
Resultado de equivalência patrimonial	(68.094)	63.663	-	-
Imposto de renda e contribuição social	(73.090)	134.125	6.741	104.492
Perdas (reversões) estimadas em ativos, líquidas	(887)	(33.843)	33.022	117.371
Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS	-	(1.363.029)	(17.416)	(1.363.029)
Descontos - arrendamentos a pagar	(97.473)	(104.488)	(117.622)	(128.927)
Outros ajustes do lucro líquido	87.941	67.836	98.012	95.560
Lucro líquido ajustado	1.593.566	723.662	1.980.290	981.028

FONTE: Lojas Renner S.A. (2022)

Torna-se relevante demonstrar, também, a seguinte explicação de como créditos foram divididos:

Nota: Em maio de 2020, a Companhia obteve êxito em ação judicial relativa à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Assim, foi reconhecido, crédito tributário de R\$ 784,6 MM (R\$ 735,4 MM líquido dos honorários advocatícios) em Outros Resultados Operacionais, referente ao principal, assim como R\$ 578,4 MM (R\$ 551,4 milhões, líquido de impostos), referentes aos juros sobre este montante e contabilizados no Resultado Financeiro. O valor total foi de R\$ 1.363,0 MM, com efeito líquido de R\$ 1.036,9 MM no lucro de 2020. (LOJAS RENNER S.A., 2022, p. 19)

Adiante, nas demonstrações de 2022, foi mencionado que a expectativa é de que o crédito fiscal decorrente do resultado do Tema 69 seja compensado até o segundo trimestre de 2023, momento em que também mencionaram o saldo líquido de R\$ 345.839 (LOJAS RENNER S.A., 2023a, p. 57)¹⁰.

Durante o ano de 2023, momento em que o presente estudo foi desenvolvido, foi possível obter o Relatório do 1º trimestre de 2023, em que a expectativa é que na Controladora, “o crédito fiscal seja compensado até o final do primeiro semestre de 2023, com o saldo atualizado em 31 de março de 2023, líquido das compensações já realizadas, de R\$ 173.975 (R\$ 345.839 em 31 de dezembro de 2022)” (LOJAS RENNER S.A., 2023b, p. 48. Ressalva de que o valor está em MM).

¹⁰ “ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS: nossas ações judiciais sobre o tema, da Controladora e das Controladas, já transitaram em julgado em sentido favorável. Na Controladora, temos a expectativa de que o crédito fiscal seja compensado até o segundo trimestre de 2023, com saldo atualizado em 31 de dezembro de 2022, líquido das compensações já realizadas, de R\$ 345.839 (R\$ 866.406 em 31 de dezembro de 2021)” (LOJAS RENNER S.A., 2023a, p. 57).

3 REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS ADVINDAS DO RE 574.706

O PIS e a COFINS são tributos que possuem, dentre outras características, duas modalidades de apuração dos valores a serem recolhidos: o regime cumulativo e o regime não cumulativo.

No regime cumulativo os tributos incidem sobre o valor total em todas as etapas da cadeia, desde a fase inicial até a venda ao consumidor final. Em outras palavras, um mesmo bem ou serviço é tributado repetidas vezes.

Com advento da Emenda Constitucional 42/2003, o PIS e a COFINS passaram a fazer parte dos tributos não cumulativos na CRFB/1988, atribuindo ao legislador ordinário dispor sobre o alcance da não cumulatividade, §§ 12 e 13 do art. 195 da Carta Magna/1988.

Nesse sentido, foram introduzidas ao ordenamento jurídico brasileiro as Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam da não cumulatividade do PIS e da COFINS, respectivamente.

Esta modalidade consiste no desconto do valor do tributo pago anteriormente, para não haver sobreposição de tributos. Ou seja, a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, neutralizando, total ou parcialmente, a incidência dos tributos nas fases subsequentes.

Não obstante, ambas as normas trazem em seu artigo 3º a previsão da tomada de créditos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda [...]. (BRASIL, 2003)

Nesse sentido, irresignados com a decisão do RE 574.706, Tema do presente artigo, foi proposta a Medida Provisória (MP) nº 1.159/2023, pelo Ministro da Fazenda, com o intuito de incluir o inciso III ao § 2º, art. 3º, das Leis nº 10.637 e nº 10.833, e com isso limitar e reduzir o crédito das empresas adquirentes de bens e mercadorias tributados pelo referido imposto. Confira-se:

Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição.

(BRASIL, 2023)

De acordo com a Exposição de Motivos 00010/2023 MF, que acompanha a referida Medida Provisória, se o valor do ICMS destacado na nota fiscal não está sujeito à incidência do PIS/COFINS, conseqüentemente o imposto não deve possibilitar o creditamento das contribuições. É o texto:

[...]

3. É cediço que a Decisão do STF no âmbito do RE 574.706 com relação à exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins possui repercussão geral e não afastou sua aplicabilidade em nenhuma hipótese, ou seja, em nenhuma hipótese o ICMS poderá integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

4. Destaque-se que o § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, determina que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Dessa forma, se o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal não está sujeito ao pagamento das contribuições, conseqüentemente não deveria dar direito ao crédito [...]. (BRASIL, 2023)

Diferentemente do ICMS e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), onde o imposto incidente em cada operação é compensado com o montante cobrado na anterior¹¹, para o PIS e COFINS foi adotado o que se chama de Método Indireto Subtrativo, no qual não há uma vinculação direta entre débitos e créditos.

Como prevê a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, que instituiu a não cumulatividade da COFINS, no Método Indireto Subtrativo:

[...] em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona. (BRASIL, 2003)

Ou seja, no modelo atual das contribuições o crédito não está vinculado ao valor pago na operação anterior, ele “nasce” internamente na empresa. Além disso, no precedente julgado pelo STF não foram abarcados os reflexos quanto ao crédito. A tese ficou limitada à não inclusão do ICMS no conceito de receita.

¹¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Art. 155, § 2º, I.

Ainda, há que considerar que a sistemática definida pela Emenda Constitucional 42/2003, exige nova Emenda Constitucional para que se faça qualquer alteração no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, ou seja, essa alteração não pode ser feita por meio de Medida Provisória.

Em matéria tributária, de acordo com a Carta Magna/1988, a eficácia da norma que institui ou eleva tributo deve ocorrer após noventa dias, contados da sua publicação. No caso em tela o que se observou foi que no que tange os créditos do PIS e da COFINS parte do conteúdo da Lei supracitada já constava da Medida Provisória nº 1.159/2023, e que previa a produção de efeitos em 1º do mesmo ano. Ou seja, a Lei nº 14.592/2023, apenas tornou contínuo o efeito violando o princípio da anterioridade e anterioridade nonagesimal.

Até 02/07/2023, têm sido noticiadas algumas decisões judiciais concedendo liminar para afastar a obrigatoriedade de exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS, tanto contra a MP nº 1.159/2023, como em face da Lei nº 14.592/2023.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo, dentro de uma perspectiva acadêmica, se propôs a examinar os fundamentos admitidos no Tema de maior repercussão em matéria tributária, conhecido como a “tese do século”.

A partir do exame dos votos proferidos, no Acórdão Paradigma e nos Embargos de Declaração, verificou-se que os fundamentos admitidos evidenciaram, em partes, consonância com os critérios basilares da Constituição Federal da República Brasileira.

No que tange à hipótese I, critérios de mérito e fundamentos do Tema 69, teve como problemática a ser analisada possui os seguintes critérios: (a) se os critérios de mérito admitidos e os fundamentos para a modulação definidos no RE 574.706 forem considerados aplicáveis às demais demandas advindas do leading case, isso significa que os casos subsequentes serão decididos com base nessas diretrizes, buscando manter a coerência e a consistência das decisões judiciais. Por outro lado, (b) se for concluído que esses critérios e fundamentos não podem ser aplicados às demais demandas, pode ser necessário desenvolver novos critérios ou fundamentos específicos para cada caso individualmente.

Em relação ao caso escolhido para análise no presente estudo - Mandado de Segurança nº 508029-124.04.7100 - sobre as Lojas Renner, constatou-se que os critérios definidos no Tema 69 foram devidamente aplicados aos autos de referência. Após o

término do trâmite processual, começou a parte administrativa da recuperação dos créditos que foram retidos indevidamente a título de ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. Nesse sentido, foi possível analisar, a partir dos Relatórios e Balanços Anuais disponibilizados pela Sociedade Empresária, o montante significativo a ser compensado nos referidos períodos possíveis.

Não obstante, se percebeu que a utilização de outros fundamentos para superar os conceitos definidos durante o Tema 69, nesse sentido, por exemplo, o argumento de que características próprias do ICMS que não poderiam ser replicadas em outros impostos, e deveriam continuar sendo aplicados na base de cálculo do PIS/COFINS (como ISS e o próprio PIS/COFINS em sua base de cálculo). Ocorre que, tais fundamentos utilizados podem gerar um problema de coerência e falta de segurança jurídica por conta da falta de aplicação de itens já definidos pelas Cortes Superiores.

Afinal, isso pode levar a diferentes interpretações e decisões judiciais, dependendo das características específicas de cada imposto ou da argumentação apresentada em cada caso, em que a abordagem individualizada pode resultar em falta de uniformidade e previsibilidade nas decisões judiciais, tornando mais difícil para as partes envolvidas entenderem como um caso “similar” será julgado.

No que concerne à modulação dos efeitos, hipótese II, os critérios adotados não se justificaram de forma plausível. Em que pese a Carta Magna, ou como também é conhecida a Constituição Cidadã, prever o bem estar social, há que se considerar que o contribuinte também é detentor de direitos e garantias.

As receitas auferidas para manutenção dos serviços à sociedade advém, dentre outras fontes, da arrecadação de tributos. Os pagadores de tributos, leia-se financiadores do Estado, são a classe trabalhadora, e os pequenos negócios. E são estes que promovem a dinâmica econômica que assegura a promoção das políticas públicas, por exemplo.

Nesse sentido, considerando as tratativas do presente estudo, admitir o equilíbrio das contas públicas, como argumento, não é critério razoável para solucionar a demanda.

O judiciário deve atender a segurança jurídica a qual corresponde ao estado de estabilização das relações jurídicas de “forma legítima, cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade em relação aos atos do Poder Público” (BRASIL, 2021, p. 89). O contribuinte não deve assumir a responsabilidade dos entes públicos e ser imputado a suportar os valores indevidamente arrecadados.

Em suma, a modulação dos efeitos não deveria ser acolhida com intuito de atender o equilíbrio das contas públicas às custas do contribuinte, e, apesar de idôneos os critérios admitidos, denotam tendência à discricionariedade da Suprema Corte.

REFERÊNCIAS

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BITTAR, E. C. B; **Metodologia da pesquisa jurídica**: teoria e prática da monografia para os cursos de direito. 17. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

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

BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 1 de dezembro de 1965. Altera dispositivos da Constituição Federal de 1946. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 dez. 1965.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 39, 103 e 203 da Constituição Federal e acrescenta parágrafo único ao art. 23 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 dez. 2001.

BRASIL. Exposição de motivos nº 00010/2023 MF. Brasília, 10 jan. 2023. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Exm/Exm-1159-23.pdf. Acesso em: jul. 2023.

BRASIL. Exposição de Motivos nº 197-A/2003. Brasília, 30 out. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm. Acesso em: jul. 2023.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre a isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas operações que menciona e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 set. 1996.

BRASIL. Lei n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2000.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Novo Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 mar. 2015.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1964.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1966.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1976.

BRASIL. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 1996.

BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2003.

BRASIL. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao

acrécimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e à distribuição de lucros no âmbito de um mesmo grupo econômico, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2014.

BRASIL. Lei n. 14.592, 30 de maio de 2023. Altera a Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021, que instituiu o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse); reduz a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre as receitas decorrentes da atividade de transporte aéreo regular de passageiros; reduz as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre operações realizadas com óleo diesel, biodiesel e gás liquefeito de petróleo; suspende o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre operações de petróleo efetuadas por refinarias para produção de combustíveis; altera as Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para excluir o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e as Leis nºs 13.483, de 21 de setembro de 2017, e 13.576, de 26 de dezembro de 2017, e os Decretos-Lei nºs 9.853, de 13 de setembro de 1946, e 8.621, de 10 de janeiro de 1946; revoga dispositivos da Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021, e das Medidas Provisórias nºs 1.157, de 1º de janeiro de 2023, 1.159, de 12 de janeiro de 2023, e 1.163, de 28 de fevereiro de 2023; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.767.631/SC, relatora Ministra Regina Helena Costa, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 10/5/2023, DJe de 1/6/2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.772.470/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 10/5/2023, DJe de 1/6/2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1233096 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 17-10-2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 212209/RS, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 23-06-1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 240785, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08-10-2014

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 574706. Relatora: Cármen Lúcia. **Tribunal Pleno**, 02 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 574706 ED. Relatora: Cármen Lúcia. **Tribunal Pleno**, 12 ago. 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AC 5080029-13.2018.4.04.7100. Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 06/06/2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. ARS n. 5021348-68.2022.4.04.0000, PRIMEIRA SEÇÃO. Relator: Alexandre Rossato da Silva Ávila. Juntado aos autos em 17 out. 2022a.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. ARS n. 5047347-57.2021.4.04.0000, PRIMEIRA SEÇÃO. Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère. Juntado aos autos em 11 out. 2022b.

- CALIL, V. L. L. O. **Estruturação de um sistema de integração orçamentária financeira e de custos para as universidades estaduais do Paraná**. 2005. 201 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.
- CARRAZA, R. A. **ICMS**. 19 ed., rev. e ampl. até a EC n. 122/2022, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros; Juspodvim, 2022.
- CHIZZOTTI, A. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 1995.
- HENRIQUES, A.; MEDEIROS, J. B. **Metodologia científica na pesquisa jurídica**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2021.
- LOJAS RENNER S.A. Central de Resultados. **Balanco Anual 2020**. 2021. Disponível em: <https://lojasrenner.mzweb.com.br/info-aos-investidores/central-de-resultados/>. Acesso em: jul. 2023.
- LOJAS RENNER S.A. Central de Resultados. **Balanco Anual 2021**. 2022. Disponível em: <https://lojasrenner.mzweb.com.br/info-aos-investidores/central-de-resultados/>. Acesso em: jul. 2023.
- LOJAS RENNER S.A. Central de Resultados. **Balanco Anual 2022**. 2023a. Disponível em: <https://lojasrenner.mzweb.com.br/info-aos-investidores/central-de-resultados/>. Acesso em: jul. 2023.
- LOJAS RENNER S.A. Central de Resultados. **ITR - Informações Trimestrais - 31/03/2023**. 2023b. Disponível em: <https://lojasrenner.mzweb.com.br/info-aos-investidores/central-de-resultados/>. Acesso em: jul. 2023.
- MARTINS, G. A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- PAULSEN, L.; VELLOSO, A. P. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.