

Felipe Crisanto
Isabela Sena
Maurício Tavares

TESES CONTEMPORÂNEAS
E RECUPERAÇÃO DE
CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS

Conforme

- Emenda Constitucional nº 123/2023
- Lei Complementar nº 214/2025

2ª

EDIÇÃO

Revista e
ampliada

2025

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

CAPÍTULO III

TESES CONTEMPORÂNEAS E RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

1. A “TESE DO SÉCULO”: EXCLUSÃO DO ICMS DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E COFINS

Jamais uma discussão tributária gerou tanta repercussão e potencial econômico como a exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e COFINS. O julgamento do RE 574.706/PR (Tema 69) representou uma revolução sem precedentes no sistema jurídico brasileiro, beneficiando grande número de empresas e deixando como legado um terreno fértil de estudos e possibilidades no ramo tributário.

Entender os desdobramentos da chamada “tese do século” é tarefa essencial para o profissional que deseja adentrar no leque de oportunidades geradas a partir do precedente extraído do julgamento do RE 574.706/PR. Para tanto, é necessário compreender conceitos básicos referentes a cada uma das espécies tributárias envolvidas.

1.1. Conceitos do PIS e COFINS e suas bases de cálculo

Como uma das formas de garantir o financiamento da seguridade social, o artigo 195, inciso I, “b” da Constituição Federal per-

mite a instituição de contribuição social dos empregadores, empresas ou equiparados, incidente sobre a receita ou faturamento.

A partir da referida permissão constitucional, a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) foi instituída pela Lei Complementar nº. 70/91, sofrendo importantes alterações por meio da Lei n.º 9.718/98 e pela Lei nº 10.833/2003. A COFINS incide sobre o faturamento¹, compreendendo-se este como receita bruta², na forma do artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77³.

Por sua vez, a contribuição ao PIS (Programa de Integração Social) foi instituída pela Lei Complementar n.º 7/70, posteriormente passando a ser disciplinada pela Medida Provisória n.º 1.212/1995, convertida na Lei n.º 9.715/98 e alterada pela Lei n.º 9.718/98. A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, a contribuição ao PIS passou a financiar o programa do seguro – desemprego, abono salarial e outras ações da previdência social, nos termos do artigo 239 da Carta Magna.

O legislador procurou diversificar os regimes de apuração das referidas contribuições. Enquanto, em regra, as pessoas jurídicas de direito privado que apuram seu IRPJ pelo lucro presumido ou

1. Lei n.º 9.718/98: (...) 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. 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.

2. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário / Kiyoshi Harada. – 29. ed. – São Paulo: Atlas, 2020, p. 385.

3. 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.

arbitrado estão sujeitas à incidência cumulativa⁴, as que apuram o IRPJ pelo regime do lucro real estão sujeitas à sistemática da não-cumulatividade⁵.

No regime cumulativo regido pela Lei 9.718/1998 e respectivas alterações, os valores devidos a título de contribuições ao PIS e COFINS resultam da aplicação das alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre as suas bases de cálculo, que correspondem à receita bruta da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos.

No regime não cumulativo, a contribuição ao PIS é regida pela Lei 10.637/2002, e respectivas alterações⁶, enquanto a COFINS é regida pela Lei 10.833/2003 e alterações legislativas posteriores⁷. No âmbito desse regime, é possível a realização de des-

-
4. Lei nº 10.637/2002: (...) Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: (...) II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; (...).
 5. Lei nº 10.833/2003: (...) Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (...) II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; (...).
 6. Lei nº 10.637/2002: (...) Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos 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. § 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).
 7. Lei nº 10.833/2003: (...) Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de

conto de créditos referentes a aquisição de mercadorias, insumos, custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. As alíquotas das contribuições correspondem, respectivamente, a 1,65% e 7,6%, incidentes sobre o faturamento mensal, que corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil.

1.2. ICMS: Controvérsia acerca da inclusão nas bases de cálculo do PIS e COFINS

Conforme se verifica, as duas contribuições possuem similar e complexa regulamentação legal, o que dificulta a compreensão e a correta aplicação pela Fazenda Pública dos preceitos que regem as contribuições referentes ao PIS e COFINS. Somado às complexidades do tema, o Supremo Tribunal Federal dedicou anos de discussões acerca da definição dos conceitos constitucionais de faturamento e receita, e de quais ingressos ou lançamentos contábeis compõem esses conceitos.

Segundo a longa construção jurisprudencial da Suprema Corte, entende-se que há sinonímia entre as expressões “faturamento” e “receita bruta”, e que ambas correspondem ao resultado da exploração das atividades constantes no objeto social da pessoa jurídica⁸, excluindo-se os ingressos financeiros estranhos à atividade desenvolvida⁹.

que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos 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. § 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).

8. RE 150.755/PE, Red. p/ o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20.8.1993 e n. 1/DF, Relator Min. Moreira Alves, DJ 16.6.1995.
9. Nesse sentido: RE: 527602 SP, Relator: Min. Eros Grau, Data de Julgamento: 07/11/2007, Data de Publicação: 14/11/2007 DJ 14/11/2007 PP-00138;

A partir da premissa de que os ingressos financeiros estranhos à atividade empresarial não se enquadram no conceito de receita bruta ou faturamento, seria possível concluir que nem todo ingresso ou lançamento contábil representa receita tributável¹⁰, a exemplo de ingressos recebidos em nome terceiros nos casos de tributos indiretos como ICMS, que na maioria das vezes é repassado pelas empresas para o consumidor, embutido no preço final do produto. Em simples palavras, pode-se dizer que consumidor efetua o pagamento do ICMS para empresas, cujo valor do imposto se encontra embutido no preço da mercadoria, e as empresas apenas repassam esses valores de ICMS ao Fisco.

Roque Antonio Carrazza já defendia a tese, argumentando que o ICMS não poderia ser incluído nas bases de cálculo do PIS e COFINS, por entender que o imposto apenas circula na contabilidade das empresas na forma de ingressos de caixa que não lhes pertencem, uma vez que são repassados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal¹¹.

Tal entendimento ganhou força perante diversos tribunais brasileiros e recebeu contornos cruciais no STF em meados de 2014, quando da conclusão do julgamento do RE 240.785/MG¹². Na oportunidade, embora não tenha reconhecido a repercussão geral da matéria, a Suprema Corte promoveu extensos debates

STF - RE: 579994 SP, Relator: Min. Marco Aurélio, Data de Julgamento: 02/08/2011, Data de Publicação: DJe-152. 09/08/2011.

10. PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 12ª. ed. – São Paulo, Editora Saraiva, 2021. E-book, p. 216.
11. CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 666-667.
12. TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento. (RE 240.785, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014).

acerca da integração ou não do ICMS ao conceito de faturamento, chegando à conclusão de que ICMS não deveria compor a base de cálculo da COFINS, tendo em vista o imposto não se enquadrar no conceito de faturamento.

Fixando tese diametralmente oposta em 2016 na sistemática de recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que o ICMS deveria integrar a base de cálculo do PIS e COFINS¹³.

1.3. Do entendimento firmado pelo STF no RE 574.706/PR em repercussão geral

Muito embora o STF tenha apreciado matéria similar por meio do julgamento do RE 240.785/MG em 2014, a temática da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS ganhou decisão em repercussão geral apenas em 2017, no julgamento do RE 574.706/PR.

O *leading case* teve origem com a impetração de mandado de segurança preventivo, com pedido de liminar, pela IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. em face da Delegacia da Receita Federal de Curitiba/PR, com o objetivo de excluir da base de cálculo do PIS e COFINS os valores referentes ao ICMS, bem como pleiteando o reconhecimento do direito à compensação ou restituição dos valores pagos.

Em primeiro grau, o pedido foi julgado procedente, sendo reconhecido o direito da impetrante a efetuar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, bem como o seu direito de compensar os valores indevidamente recolhidos, respeitado o prazo prescricional.

13. STJ - REsp: 1.144.469 PR 2009/0112414-2, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Data de Julgamento: 10/08/2016, S1 - Primeira Seção, Data de Publicação: DJe 02/12/2016).

Após a interposição de apelação pela Fazenda Nacional, o Tribunal Regional da 4ª Região (TRF-4) deu provimento ao recurso, reformando a sentença de primeiro grau ao concluir que o ICMS integra a base de cálculo do PIS e COFINS. Um dos argumentos mais relevantes levantados no voto vencedor do acórdão regional foi o de que o ICMS integra a sua própria base de cálculo, e que, portanto, também integraria o conceito de faturamento.

Insatisfeita com a decisão proferida pelo tribunal regional, a empresa contribuinte interpôs recurso extraordinário, sustentando a ocorrência de violação ao artigo 195, I, “b”, da Constituição Federal. Em suas razões recursais, a recorrente sustentou que o ICMS não deveria ser enquadrado no conceito de faturamento, e que o montante relativo ao referido tributo não representaria patrimônio da empresa, mas apenas ônus fiscal ao qual tem o dever de cumprir.

A repercussão geral do recurso extraordinário (RE 574.706/PR) foi reconhecida pelo STF em abril de 2008. O julgamento com o voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia, que entendeu pelo provimento do recurso, concluindo que o ICMS não se inclui na definição de faturamento, razão pela qual não poderia compor a base do PIS e COFINS.

O Ministro Edson Fachin abriu divergência ao votar pela negativa de provimento ao recurso extraordinário, voto esse que foi seguido pelos Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

Dentre os argumentos contrários elencados ao longo dos votos divergentes, o Ministro Edson Fachin pontuou que o conceito de faturamento seria aberto, o que permitiria a inserção do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS sem que houvesse violação do artigo 195, I, b, da Constituição Federal. Além disso, o julgador destacou que a receita bruta representaria uma oscilação patrimonial nova e positiva, e que por isso o ICMS integraria a receita do

contribuinte, pois estaria gerando oscilação patrimonial positiva, sendo irrelevante a destinação final desse numerário ao Fisco¹⁴.

O Ministro Roberto Barroso, por sua vez, seguiu o raciocínio de que não haveria impedimento constitucional para a inclusão do ICMS da base do PIS e COFINS, e que se a intenção do constituinte fosse a de excluir o referido imposto, o teria feito expressamente, a exemplo do artigo 155, §2º, XI da Constituição Federal, o qual prevê a exclusão do IPI da base de cálculo do ICMS¹⁵.

Segundo o Ministro Dias Toffoli, o ICMS não se enquadraria nem com faturamento, nem receita, asseverando que o referido imposto transferido no preço da mercadoria para dentro da receita ou do faturamento estaria abrangido pela materialidade do PIS e COFINS¹⁶.

Já para o Ministro Gilmar Mendes, o fato de o ICMS integrar a própria base de cálculo seria um indicativo de que o referido imposto deveria ser integrado ao valor da operação, e que por consequência deveria incluir a base do PIS e COFINS. O julgador ainda pontuou que a decisão pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS acarretaria graves consequências em virtude das perdas de receitas necessárias ao financiamento da seguridade social¹⁷.

Os Ministros Luiz Fux, Rosa Weber, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, por sua vez, acompanharam o voto da Ministra Relatora, formando a maioria da Corte pelo provimento do recurso extraordinário, em placar de 6 a 4.

14. Inteiro teor do acórdão - RE 574.706/PR, p. 38-40.

15. Inteiro teor do acórdão - RE 574.706/PR, p. 76.

16. Inteiro teor do acórdão - RE 574.706/PR, p. 94.

17. Inteiro teor do acórdão - RE 574.706/PR, p. 123.

Nos termos do voto da Ministra Relatora, o ICMS, ainda que contabilmente escriturado, não constitui receita do contribuinte, razão pela qual não poderia ser enquadrado na definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS.

Nesse sentido, seguindo a linha de raciocínio desenhada a partir dos debates promovidos no julgamento do RE 574.706/PR, em 15/03/2017, o STF firmou a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e COFINS.

Para além da tese fixada em repercussão geral, o referido julgamento ratificou precedente histórico no ordenamento jurídico brasileiro. Acerca do tema, Daniel Mitidiero destaca que os precedentes correspondem aos parâmetros e razões jurídicas fundamentais (*ratio decidendi*) empregadas nas decisões dos tribunais superiores¹⁸.

Rafael Pandolfo muito bem leciona que a tese fixada (de que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e COFINS) não se confunde com o fundamento primordial adotado no julgado: o conceito constitucional de receita e a definição de que o mero ingresso de um tributo (no caso, o ICMS) nos valores recebidos não integra o conceito de receita do contribuinte¹⁹.

É justamente esse o precedente que vem sendo apresentado como fundamentação jurídica para os demais casos envolvendo outros tributos sujeitos à mesma sistemática, através do fenômeno das denominadas “ações filhotes” do RE 574.706/PR, que serão exploradas em capítulos próprios.

18. MITIDIERO, Daniel. Precedentes: da persuasão à vinculação. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 83.

19. PANDOLFO, Rafael. Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativo e judicial. 2.ed. – São Paulo: Noeses, 2020, p. 179.

1.4. Embargos de declaração no RE 574.706/PR (modulação de efeitos da decisão) e o trâmite das ações individuais.

Após a publicação do acórdão paradigma favorável aos contribuintes em 02/10/17, muitos pontos restaram pendentes de definição. Isso porque a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) opôs embargos de declaração com pedido de modulação dos efeitos da decisão.

Com a medida, a Fazenda Nacional pretendeu estabelecer limites temporais para os efeitos da exclusão do ICMS das mencionadas bases de cálculo, a fim de restringir o direito de restituição ou compensação dos contribuintes, e consequentemente, mitigar os impactos econômicos da decisão.

Por meio dos embargos, a Fazenda buscava ainda a definição de que valor do ICMS que deveria ser excluído deveria corresponder ao ICMS efetivamente recolhido, e não o destacado na nota fiscal, o que reduziria os créditos que poderiam ser aproveitados pelos contribuintes em decorrência do julgamento.

Reforçando tal posicionamento, a Receita Federal emitiu Solução de Consulta Interna nº 13 – COSIT em 23/10/18 com orientações sobre o cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versavam sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, esclarecendo que o ICMS que deveria ser excluído correspondia ao valor do ICMS efetivamente recolhido aos cofres públicos, sendo esse o único valor a ser acatado para efeitos de crédito.

Na época, diversos contribuintes alegaram judicialmente que o posicionamento adotado pela Receita Federal por meio da Solução de Consulta Interna nº 13 – COSIT contrariava frontalmente o entendimento firmado pelo Plenário do STF quando do julgamento da matéria.

O principal argumento favorável aos contribuintes era o de que ao longo do acórdão, os Ministros teriam se manifestado inequivocamente no sentido de que o ICMS em discussão correspondia ao ICMS destacado²⁰. Em decorrência de tal entendimento, muitos tribunais adotaram posicionando de modo a corroborar com a exclusão do ICMS destacado na nota fiscal²¹.

Diversos tribunais também passaram a adotar o entendimento de que não haveria nenhum empecilho para que as demandas individuais ajuizadas por contribuintes pudessem ter prosseguimento regular na pendência do julgamento dos embargos de declaração no RE 574.706/PR, sob o fundamento de que a existência de tese firmada pelo STF em repercussão geral (de que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e COFINS) seria suficiente para autorizar o imediato julgamento dos processos sobre o mesmo tema, independentemente do trânsito em julgado do acórdão paradigma²².

20. Em trecho do seu voto no Acórdão do 574.706/PR (p. 14), a Ministra Relatora Cármen Lúcia ponderou que: “(...) conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte (...)”. O Ministro Gilmar Mendes asseverou que (p. 112): “(...) O problema reside, assim, em saber se o ICMS destacado nas notas fiscais de vendas de mercadorias ou serviços integra o conceito de faturamento, para fins de cobrança do PIS e da COFINS (...)”.

21. Nesse sentido: TRF-5 - APL. Processo nº 08086545720184058302, Relator: Desembargador Federal Manoel Erhardt, Data de Julgamento: 30/07/2019, 4ª Turma; TRF-4 - APL: 50030059320104047000 PR 5003005-93.2010.4.04.7000, Relator: Rômulo Pizzolatti. Data de Julgamento: 02/04/2019, 2ª Turma.

22. Nesse sentido: STJ - EDcl no AgInt no AgRg no AgRg no AREsp: 430921 SP 2013/0371327-3, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Data de Julgamento: 20/02/2018, T1 - Primeira Turma, Data de Publicação: Dje 05/03/2018; TRF-1 - AC: 10086327620184013500, Relator: Desembargador Federal I'talo Fioravanti Sabo Mendes, Data de Julgamento: 09/03/2020, Oitava Turma, Data de Publicação: 24/03/2020; TRF-2

Portanto, antes mesmo do trânsito em julgado do RE 574.706/PR, já era possível aos contribuintes o ajuizamento de demandas visando o reconhecimento da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base cálculo do PIS e COFINS, e a declaração do direito de não mais incluir o imposto na base de cálculo das contribuições, bem como também a declaração do direito a restituir ou compensar os valores indevidamente recolhidos nos últimos cinco anos.

A controvérsia sobre qual ICMS seria excluído das bases de cálculo das contribuições somente foi definida em 13/05/2021, momento em que o STF realizou o julgamento dos Embargos de Declaração no RE 574.706/PR. Na ocasião, prevaleceu o entendimento da Ministra e Relatora Carmen Lúcia, no sentido de reconhecer que o ICMS a ser excluído do PIS/COFINS corresponde ao destacado no documento fiscal.

Na decisão dos embargos, o STF também modulou os efeitos da decisão paradigma, de modo que os contribuintes com ações ajuizadas após 15/3/2017 somente poderiam pleitear a restituição ou compensação retroativa de créditos até a referida data, ressalvadas as ações ajuizadas e pedidos administrativos protocolados antes de 15/3/2017 que conquistaram o direito do crédito retroativo a 5 (cinco) anos da data do ajuizamento ou requerimento administrativo. Além do valor referente ao período de tramitação da demanda/requerimento.

Por fim, mas não menos importante, a decisão do STF foi extremamente relevante. Deixou claro que mesmo para aqueles que não ajuizaram a demanda, a regra seria a mesma daqueles que ajuizaram após 15/03/2017. Ou seja, todos os contribuintes fazem jus a recuperação do crédito relativo à exclusão do ICMS destacado da base do PIS e COFINS, com a diferença de que, para os

- APELREEX: 00253218120174025001 ES 0025321-81.2017.4.02.5001, Relator: Theophilo Antonio Miguel Filho, Data de Julgamento: 18/11/2019, Vice-Presidência.

contribuintes que decidiram apostar antes da data do julgamento final, o crédito será bem maior.

Não se enganem. Ainda existem muitos contribuintes que, mesmo com a autorização administrativa e regulamentação do procedimento pela Receita Federal e Procuradoria de Fazenda Nacional, não fizeram o levantamento dos créditos que lhe são de direito. E os motivos são os mais diversos: desconhecimento, medo, contabilidade irregular, insegurança da contabilidade interna, etc. O que é importante enfatizar é que, mesmo com o julgamento final por parte do STF, ainda há um mercado a ser explorado. E aqui, mais do que nunca, a parceria entre advogados e contadores é um fator essencial.

1.5. Um ponto final na “tese do século” e novos horizontes na recuperação de créditos tributários.

Para além da tese firmada, os fundamentos da decisão paradigma geraram repercussões gigantescas e abriram caminho para diversas oportunidades de recuperação de créditos tributários, a exemplo da exclusão do ISS das bases do PIS e COFINS, e da exclusão destas contribuições de suas próprias bases de cálculo. Isso se deu em virtude da confiança construída nos fundamentos do precedente do RE 574.706/PR, e na relativa expectativa de estabilização do entendimento adotado para a exclusão do ICMS das bases do PIS e COFINS.

Entretanto, no que se refere à “tese do século”, os empresários ainda foram pegos de surpresa. Diante de um cenário jurídico que já parecia pacificado, uma nova preocupação surgiu para os contribuintes a partir da veiculação do Parecer COSIT n.º 10/2021. Na ocasião, a Secretaria da Receita Federal manifestou o entendimento de que o ICMS destacado na nota fiscal emitida por fornecedores deveria ser excluído na apuração dos créditos de entradas referentes ao PIS e COFINS. Em outras palavras, a Receita entendeu que, se haveria exclusão do ICMS nas saídas, pela lógica,

também deveria haver exclusão do ICMS nas entradas, a fim de que o crédito final de PIS e COFINS para empresas optantes pelo Lucro Real fosse consideravelmente menor.

Na prática, a desesperada pretensão da Receita Federal era de que a apuração de créditos de PIS e COFINS oriundos da exclusão do ICMS de suas bases de cálculo fosse realizada sobre o resultado do encontro de contas entre as notas de saída (vendas) e as notas de entrada (aquisição de produtos que dão direito a crédito), sendo excluído o ICMS sobre as notas de entrada, o que reduziria drasticamente os créditos de PIS e COFINS que poderiam ser levantados pelos contribuintes em decorrência do julgamento do RE 574.706/PR.

O referido entendimento trouxe muitas dúvidas e enorme insegurança jurídica no que se refere ao posicionamento do STF no julgamento do RE 574.706/PR, contrariando o precedente construído ao longo de anos de discussão.

O Conselho Federal da OAB chegou a se manifestar pela ilegalidade e inconstitucionalidade do Parecer COSIT n.º 10/2021, esclarecendo que o posicionamento da Receita se tratava de mais uma tentativa de rediscutir a controvérsia do ICMS recolhido ou do ICMS destacado, posicionamento que foi sustentado pela Fazenda por meio da Solução COSIT n.º 13/18 e dos Embargos de Declaração no RE n.º 574.706/PR, e que acabou não prevalecendo.

Diante das inúmeras incertezas levantadas após o Parecer COSIT n.º 10/2021, a PGFN contrariou o posicionamento da Receita Federal, e finalmente pôs fim à discussão. Com a publicação do Parecer SEI Nº 14483/2021/ME, a PGFN firmou o entendimento de que, com base no julgamento do RE n.º 574.706/PR, não seria possível o recálculo dos créditos de PIS e COFINS em operações de entrada, tendo em vista que a questão sequer foi debatida no referido julgamento. A Procuradoria ainda reforçou que a decisão do STF deixou clara que a parcela de ICMS a ser excluída, e que, portanto, gera o crédito, é aquela constante nas notas de saída.

O posicionamento da PGFN representa um ponto final na tese do século, assegurando ao contribuinte o direito aos créditos de PIS e COFINS resultantes da exclusão do ICMS destacado na nota fiscal de saída, independentemente dos créditos advindos de notas de entradas. Vitória, portanto, do contribuinte e da segurança jurídica.

1.6. Momento de incidência do IRPJ sobre os créditos reconhecidos de ICMS: trânsito em julgado x homologação da compensação.

Uma das controvérsias discutidas após a vitória dos contribuintes na tese do século foi a chamada “*ressaca do Tema 69*”, que diz respeito ao momento em que incidirá o IRPJ sobre os créditos de ICMS reconhecidos judicialmente por força da exclusão desse tributo das bases de cálculo do PIS e COFINS. Em 2020, a 4ª turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF-3) manifestou entendimento de que a Receita Federal somente poderia cobrar IRPJ e CSLL no momento da homologação da compensação tributária, e não com o trânsito em julgado do processo judicial²³.

23. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO. DISPONIBILIDADE PATRIMONIAL. 1. O e. Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que o mandado de segurança é instrumento adequado à declaração do direito de compensação de tributos indevidamente pagos, ex vi da Súmula nº 213 daquele Sodalício. 2. O E. STJ, por ocasião do REsp nº 1.124.537/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos, firmou orientação, no sentido de que “A Administração Pública tem competência para fiscalizar a existência ou não de créditos a ser compensados, o procedimento e os valores a compensar, e a conformidade do procedimento adotado com os termos da legislação pertinente, sendo inadmissível provimento jurisdicional substitutivo da homologação da autoridade administrativa, que atribua eficácia extintiva, desde logo, à compensação efetuada”. (Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe 18/12/2009). 3. Significa dizer, a quantificação dos valores compensáveis, reconhecidos judicialmente é de responsabilidade da autoridade administrativa, sem interferência do Poder Judiciário. 4. A sentença que declara o direito à compensação se constitui em título líquido e certo quando, ao declarar a existência de créditos compensáveis, já define o seu montante, permitindo, portanto a

Entretanto, até dezembro de 2021, com base na Solução de Divergência COSIT nº 19, de 2003, e na Solução de Consulta DI-SIT SRRF nº 233 de 2007, a Fazenda Nacional entendia que a tributação deveria ocorrer com o trânsito julgado, mesmo quando reconhecido apenas o direito à compensação, sem a quantificação do valor total do crédito.

Nada mais absurdo do que este entendimento. Primeiro, o trânsito em julgado por si não consegue mensurar a base tributável, ou seja, o critério quantitativo resta prejudicado. Segundo, torna-se necessária a liquidação da sentença para os casos de ações ordinárias ou procedimento próprio de habilitação e homologação do crédito administrativamente para se ter a certeza e a liquidez. Isto é, só com a conclusão dos procedimentos é que todos os

contabilização. Nesse caso, essa certeza é estabelecida pelo trânsito em julgado da decisão.⁵ Por outro lado, antes de transmitir a declaração de compensação ("DCOMP"), instrumento pelo qual se aproveita os créditos reconhecidos pela sentença, o contribuinte deve formular um pedido administrativo de habilitação do crédito, na forma do art. 100 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017. 6. Depreende-se, pois, que até a decisão administrativa que homologa a habilitação creditória do contribuinte, os valores reconhecidos pela decisão judicial não são certos, líquidos e exigíveis.⁷ No caso concreto, o fato de se tratar de crédito reconhecido judicialmente concernente aos montantes decorrentes da inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins ganha especial relevo, ante o entendimento perfilhado pela Receita Federal de que o valor do ICMS a ser excluído é o efetivamente pago e não o destacado nas notas fiscais, bem assim a pretensão de limitar o entendimento firmado pelo STF aos períodos anteriores à Lei nº 12.973/14.⁸ Quanto ao IR, conforme dispõe o art. 43 do CTN, tal tributo tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.⁹ O fato gerador da CSLL, por sua vez, é o auferimento de lucro e, nos termos do art. 2º da Lei 7.689/88, sua base de cálculo é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.¹⁰ *In casu*, à míngua da liquidez do crédito tributário reconhecido no mandado de segurança, a caracterização da disponibilidade jurídica ou econômica da renda como fato gerador do IRPJ e da CSLL, ocorrerá somente no momento da homologação da compensação pelo Fisco.¹¹ Agravo de instrumento provido. Processo: AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO / SP 5033080-78.2019.4.03.0000 Relator(a): Desembargador Federal MARLI MARQUES FERREIRA. Órgão Julgador: 4ª Turma. Data do Julgamento: 01/06/2020. Data da Publicação/Fonte: Intimação via sistema. DATA: 05/06/2020.