



Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

Hugo Silva de Aguiar

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA
BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS**

Brasília

2015

Hugo Silva de Aguiar

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA
BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS**

Monografia apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em Direito
pela Universidade de Brasília – UnB.
Orientador: Professor Valcir Gassen

Brasília

2015

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Nome: AGUIAR, Hugo Silva de.

Título: A Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade de Brasília – UnB.

Data da defesa: 30.06.2015

Menção: SS

BANCA EXAMINADORA

Professor Valcir Gassen (Orientador)

Professor Guilherme Pereira Dolabella Bicalho

Professor Pedro Júlio Sales D'Araújo

Professor Alberto Emanuel Albertin Malta

RESUMO

A presente monografia objetiva analisar a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS, tema que vem sendo objeto de intensa discussão nos tribunais brasileiros. Em 8 de outubro de 2014, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, decidiu pela inconstitucionalidade de tal inclusão, sendo que a decisão, embora influencie de forma notável os demais órgãos do Poder Judiciário, restou adstrita às partes envolvidas. A decisão com eficácia *erga omnes* há de vir com o julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/DF e do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, a ser julgado em sede de repercussão geral. A Fazenda Pública, a fim de buscar o reconhecimento da constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS e evitar a perda de bilhões de reais em arrecadação, argumenta que, em virtude de seu cálculo “por dentro”, esse imposto não pode ser dissociado do faturamento e da receita total das empresas contribuintes. Pretende-se, neste trabalho, apontar as falhas de tais argumentos, em defesa dos contribuintes, sob a égide dos princípios do Direito Tributário, em especial o do pacto federativo e o da uniformidade geográfica, e mostrando-se que os conceitos de *faturamento* e *receita* não podem em hipótese alguma englobar o montante relativo ao ICMS.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS – PIS/PASEP – COFINS – base de cálculo – faturamento – receita – Supremo Tribunal Federal – pacto federativo – uniformidade geográfica

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 CONTEXTO HISTÓRICO DO ICMS, DO PIS/PASEP E DA COFINS	9
1.1 Conceito de Tributo	9
1.2 Espécies de Tributo	9
1.3 PIS/PASEP e COFINS	11
1.4 ICMS	14
2 O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS	20
2.1 O Princípio do Pacto Federativo	22
2.2 O Princípio da Uniformidade Geográfica	23
2.3 Os Conceitos de Faturamento e Receita e a Impossibilidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS	24
2.3.1 Faturamento e Receita	24
2.3.2 Por que o ICMS não Integra o Faturamento e a Receita	28
3 O ATUAL POSICIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O TEMA	32
3.1 O Julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG e seus reflexos no Superior Tribunal de Justiça e no Tribunal Regional Federal da 1ª Região	33
3.2 A Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/DF	41
3.3 O ICMS na Base de Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS na Importação e a Decisão Proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 559.937/RS	45
CONCLUSÃO	48
REFERÊNCIAS	50

INTRODUÇÃO

A presente monografia objetiva analisar a constitucionalidade da inclusão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na base de cálculo de contribuições com enorme significância para a arrecadação tributária brasileira: as Contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Com o auxílio dos ensinamentos doutrinários e do atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal – em especial o do entendimento firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG – mostrar-se-á a razão pela qual não se pode incluir valor que não represente acréscimo patrimonial para o contribuinte (como é o caso do ICMS) na base de cálculo das citadas contribuições.

A questão há muito vem sendo objeto de intensa discussão nos tribunais brasileiros, embora ainda não se encontre pacificada. Não obstante o fato de o Supremo Tribunal Federal já ter enfrentado e decidido essa matéria no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, ocorrido em 8 de outubro de 2014, a decisão proferida nesse apelo extremo restou adstrita às partes envolvidas. A palavra final do STF há de vir com o julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/DF e do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, a ser julgado em sede de repercussão geral.

Conquanto a Fazenda Pública se posicione a favor da inclusão do referido imposto no faturamento e nas receitas totais das empresas contribuintes, a fim de buscar o reconhecimento da constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, será demonstrado que os argumentos por ela apresentados não procedem. O direito dos contribuintes de obter a repetição de valores indevidamente pagos não pode, em hipótese alguma, ser ofuscado pelo argumento falho de que a perda arrecadatória para a União impediria a manutenção do sistema tributário nacional ou pelo argumento de que o valor relativo ao ICMS, em virtude de seu cálculo “por dentro”, não pode ser dissociado do faturamento e da receita total das empresas.

Ressalte-se que, se por um lado o Supremo Tribunal Federal denota a tendência a favorecer os contribuintes em detrimento dos interesses da União, o Superior Tribunal de Justiça entende, majoritariamente, de forma diametralmente oposta, considerando válida a

inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. Ademais, julgados dos Tribunais Regionais Federais vêm confirmando o posicionamento estabelecido no julgamento do RE nº 240.785/MG.

O primeiro capítulo desta monografia trata do contexto histórico dos tributos em questão, identificando-se, primeiramente, o conceito de tributo e cuidando-se, depois, das especificidades do ICMS, do PIS/PASEP e da COFINS, contextualizando-os no ordenamento jurídico constitucional e infraconstitucional.

No segundo, realiza-se, principalmente à luz do posicionamento doutrinário, a análise da constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, com foco nos conceitos de faturamento e receita e nos princípios do pacto federativo e da uniformidade geográfica.

Por sua vez, o terceiro e último capítulo versa sobre o atual entendimento dos tribunais pátrios quanto à matéria, analisando-se mais a fundo o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, em especial o RE nº 240.785/MG e a ADC nº 18/DF, além de mostrar os reflexos desses julgados nos outros órgãos do Poder Judiciário.

CAPÍTULO 1

CONTEXTO HISTÓRICO DO ICMS, DO PIS/PASEP E DA COFINS

O PIS/PASEP e a COFINS incluem o valor do ICMS em sua base de cálculo, sendo esse o objeto da presente monografia. Antes de adentrar propriamente a análise da constitucionalidade de tal inclusão, faz-se necessário identificar o conceito e as espécies de tributo, além de realizar um panorama histórico de cada um dos referidos tributos separadamente, mostrando-se suas previsões constitucionais e legais, suas origens e suas modificações ao longo do tempo.

1.1 Conceito de Tributo

Para Luciano Amaro, no Estado de Direito, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, de forma a custear as despesas coletivas, não apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos. O autor, ademais, define tributo como “a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”¹.

Kiyoshi Harada ressalta que, embora não seja uniforme o conceito de tributo, a definição dada pela doutrina inclui o traço característico da coercitividade. Explica, entretanto, que não há interesse prático em se definir doutrinariamente o que é tributo, haja vista que tal conceito está legalmente previsto².

Essa definição legal é dada pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), que em seu art. 3º define tributo como “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”.

1.2 Espécies de Tributo

O art. 145 da Constituição Federal e o art. 5º do Código Tributário Nacional apenas fazem referência a três espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições de

¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 38 e 47.

² HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 24. ed. ver. e atual. São Paulo: Atlas, 2015, p. 329.

melhoria. De início, tal divisão tricotômica, na esteira do entendimento de Eduardo Sabbag, poderia fazer parecer que o ordenamento jurídico brasileiro adotou a teoria tripartida³.

No entanto, segundo o autor, é uníssono o entendimento de que o sistema tributário constitucional pátrio adota a teoria pentapartida, segundo a qual os tributos são distribuídos em cinco categorias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições, sendo que os empréstimos compulsórios e as contribuições estão previstos nos arts. 148, 149 e 149-A da Constituição. Essa é a linha seguida pelo Supremo Tribunal Federal, conforme destaca Ricardo Alexandre⁴.

Isso mostra, de acordo com Ricardo Lobo Torres, que a Constituição Federal é confusa ao qualificar quantitativamente os tributos⁵, haja vista que, como expõe Luciano Amaro, a própria Constituição Federal arrola como tributos, em outras partes do texto constitucional, os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria, o pedágio, os empréstimos compulsórios, as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, a contribuição para custeio do regime previdenciário em benefício dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios e a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.⁶

Ricardo Alexandre ressalta que, além das já citadas teorias tripartida e pentapartida, surgiram ao longo do tempo as teorias bipartida e quadripartida. A bipartida afirma apenas existirem duas espécies de tributos: impostos e taxas. A segunda, por sua vez, se aproxima da teoria pentapartida, mas junta as contribuições em um único grupo, restando, dessa forma, quatro espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios⁷.

Como já dito, porém, prevalece na doutrina e na jurisprudência a teoria pentapartida. Na trilha dessa teoria, será analisado o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a contribuição PIS/PASEP e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 412-414.

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010, p. 51.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 12. ed., p. 371.

⁶ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 50.

⁷ ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 50.

O art. 149 da Constituição Federal lista os três tipos de contribuições: as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas⁸.

Conforme afirma Sabbag, as contribuições sociais, por sua vez, são divididas em contribuições sociais gerais, contribuições sociais residuais e contribuições de seguridade social, estando o PIS/PASEP e a COFINS inseridos neste último grupo⁹. A contribuição de seguridade social se destina a custear os serviços relacionados à saúde, à previdência e à assistência social¹⁰.

1.3 PIS/PASEP e COFINS

A contribuição ao Programa de Integração Social – PIS foi criada por meio da Lei Complementar nº 7, promulgada em 7 de setembro de 1970, com o objetivo de fazer cumprir os mandamentos da Constituição Federal de 1967, nominada desde aquela época de “contribuição ao PIS”, destinava a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, com participação nos lucros¹¹.

Vejamos o disposto no art. 165 da Constituição de 1967 (com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/1969):

Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei.

De outra parte, a contribuição ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, que também teve origem na Constituição de 1967, surgiu como uma espécie análoga à contribuição ao PIS, conforme se infere dos seguintes esclarecimentos esposados por Petry:

Como espécie de “irmã” da contribuição ao PIS, foi criada logo após, por intermédio da Lei Complementar nº 8, de 3.12.1979, a contribuição ao “Programa de Formação ao Patrimônio do Servidor Público – PASEP”, pretensamente com vistas também a

⁸ BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 mai. 2015.

⁹ SABBAG, Eduardo Sabbag. Op. cit., p. 540-558.

¹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 84.

¹¹ PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 42.

fazer cumprir a diretriz contida no art. 165, V, da Constituição Federal de 1967 (com redação da Emenda nº 1/1969).

Apesar de se basear (em tese) no art. 165, V, da CF/1969, parece-nos que a criação da contribuição ao PASEP teve, além da finalidade de dar aos empregados de empresas públicas e sociedades de economia mista uma participação no desenvolvimento dessas entidades, também a finalidade de fornecer a tais empregados e aos funcionários públicos das pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), suas autarquias e fundações públicas, um tratamento isonômico em relação ao benefício atribuído pela LC nº 7/1970 aos empregados das empresas privadas, que já tinham no PIS um meio de formação de poupança.¹²

O PIS tinha como destinação promover a integração dos empregados no desenvolvimento das empresas por meio de um fundo de participação constituído de depósitos efetuados pelas empresas junto à Caixa Econômica Federal, ao passo que o PASEP tinha por escopo propiciar “a formação de um fundo em favor do servidor público, mediante contribuição dos entes de direito público em favor de contas individualizadas para cada servidor, administradas pelo Banco do Brasil”¹³.

Note-se que a Lei Complementar nº 26, de 11 de novembro de 1975, unificou os fundos constituídos pelos recursos do PIS e do PASEP e, a partir de então, passou-se à denominação de PIS/PASEP, consoante se infere do contido no art. 1º dessa lei complementar, o qual se encontra vazado nos seguintes termos:

Art. 1º - A partir do exercício financeiro a iniciar-se em 1º de julho de 1976, serão unificados, sob a denominação de PIS-PASEP, os fundos constituídos com os recursos do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), instituídos pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e de 3 de dezembro de 1970, respectivamente.

Demais disso, é oportuno anotar que ambas as leis complementares que criaram o PIS e o PASEP (respectivamente, Lei Complementar nº 7/1970 e Lei Complementar nº 8/1970) foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988, conforme entendimento perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 169091/RJ, da relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 07 de junho de 1995¹⁴.

Essas duas contribuições encontram amparo específico na Constituição de 1988, no seguinte dispositivo:

¹² Ibidem, p. 60.

¹³ CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. **Custeio da Seguridade Social: aspectos constitucionais e contribuições específicas**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 73.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 169.091/RJ**. Recorrente: Wordvision Filmes do Brasil Ltda. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 07 de junho de 1995. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=217704>>. Acesso em: 15 mai. 2015.

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, que objetivava tributar o faturamento das empresas¹⁵, foi criada por meio da Lei Complementar nº 70¹⁶, de 30 de dezembro de 1991, que em seu artigo 1º preconiza:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Conforme explicita Petry, a Constituição Federal de 1988 fixou a competência da União para instituir contribuições sociais para financiar a seguridade social, não podendo a COFINS ser confundida com a contribuição PIS/PASEP, uma vez que esta foi recepcionada pelo artigo 239 da Constituição e aquela foi criada em face do disposto no art. 195, I, em sua redação original¹⁷, que assim dispunha:

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 – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Em relação aos aspectos legais da COFINS, ressalta-se que, inicialmente, a União instituiu o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), criado pelo Decreto-Lei nº 1940, de 25 de maio de 1982, que, nos termos do seu artigo 3º, era “destinado a dar apoio financeiro a programas e projetos de caráter assistencial, relacionados com a alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor”.

O FINSOCIAL acabou sendo substituído pela COFINS, a qual, a par de ter sido criada com destinação diferente, portava também natureza distinta, uma vez que o FINSOCIAL foi

¹⁵ PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014, p. 11.

¹⁶ BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp70.htm>. Acesso em: 15 mai. 2015.

¹⁷ PETRY, Rodrigo Caramori. Op. cit., p. 138.

considerado pelo Supremo Tribunal Federal como um tipo de imposto, conforme pontua Petry:

Observe-se que a contribuição ao FINSOCIAL foi um tributo criado com destinação diversa da que fundamenta a cobrança da atual COFINS (que serve amplamente ao financiamento das atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social).

A estrutura legal de incidência do extinto tributo chamado “contribuição ao FINSOCIAL” também não identifica com a estrutura da regra-matriz da contribuição COFINS. A antiga contribuição ao FINSOCIAL (entendida na verdade como uma espécie de “imposto” pelo STF) inclusive era aplicada de forma diferenciada para as empresas produtoras rurais, industriais e comerciais em relação à forma de incidência própria das empresas exclusivamente de serviços, o que a aproximava do modelo adotado na mesma época para a incidência da “contribuição PIS/PASEP”.¹⁸

É oportuno registrar que, depois da Constituição de 1988, enquanto não era criada a COFINS (que surgiu apenas em 1991), a contribuição ao FINSOCIAL, nos termos do artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias¹⁹, seria sua substituta provisória. Assim, continuaria sendo cobrada, mas agora com sua arrecadação destinada à seguridade social²⁰.

1.4 ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), segundo a doutrina de Ricardo Alexandre, é o tributo de maior arrecadação no Brasil²¹ e, segundo Eduardo Sabbag, representa 80% da arrecadação dos Estados. Isso mostra a enorme importância desse imposto para o Estado-Membro²².

O ICMS é um imposto instituído pelos Estados e pelo Distrito Federal, competência prevista pelo artigo 155, II, da Constituição, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:
(...)

¹⁸ Ibidem, p. 94.

¹⁹ Assim dispõe o art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: “Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-Lei nº 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto nº 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento”.

²⁰ PETRY, Rodrigo Caramori. Op. cit., p. 138.

²¹ ALEXANDRE, Ricardo. Op.cit., p. 589.

²² SABBAG, Eduardo Sabbag. Op. cit., p. 1093.

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.

Explica Ricardo Alexandre que o ICMS substituiu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), tendo a Constituição de 1988 acrescido ao seu campo de incidência (que antes abrangia apenas a circulação de mercadorias) os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação²³. Ademais, como indica Paulo Sandroni, o ICM foi introduzido no Brasil por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, substituindo, por sua vez, o Impostos de Vendas e Consignações (IVC)²⁴.

Assim preconizava o art. 12 da Emenda Constitucional nº 18/1965²⁵, na redação original, *in verbis*:

Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do impôsto é uniforme para tôdas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar.

§ 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

Como se vê, antes da atual Constituição, o tributo denominava-se ICM, uma vez que havia a incidência apenas sobre a circulação de mercadorias. Com o advento da Constituição Federal de 1988, houve o acréscimo ao se campo de incidência dois serviços, o de transporte interestadual e intermunicipal, bem como o de comunicação, vindo, daí, “o acréscimo da letra ‘S’ à sigla, de forma que, a partir do advento da nova ordem constitucional, passou a existir o ICMS”²⁶.

Acerca do tema ora em análise, é pertinente a observação de Roque Antonio Carrazza, segundo o qual, apesar de o ICMS aglutinar outros impostos, estes possuem núcleo central comum, que permite sejam estudados conjuntamente, conforme se deduz do seguinte fragmento de sua obra sobre a matéria:

²³ ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 590.

²⁴ SANDRONI, Paulo. **Novíssimo Dicionário de Economia**. 1. ed. São Paulo: Best Seller, 2000, p. 289.

²⁵ BRASIL. Constituição (1946). **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 20 mai. 2015.

²⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7. ed. rev. e atual., Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013, p. 579.

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos *diferentes*, porque estes impostos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS

(...)

Mas, embora estes impostos não se confundam, possuem um “núcleo central comum”, que permite sejam estudados conjuntamente. Todos, por exemplo, deverão obedecer ao “regime da não cumulatividade”.²⁷

Conforme a previsão contida no art. art. 155, II, § 2º, I, o ICMS obedecerá ao regime da não cumulatividade, vale dizer, “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”.

Acerca no instituto da não cumulatividade do ICMS prevista no referido dispositivo constitucional, Kiyoshi Harada observa que “a expressão *montante cobrado nas anteriores* não significa imposto efetivamente exigido pelo fisco, mas aquele incidente em determinada operação em virtude da ocorrência do fato gerador”²⁸. Harada conclui, bem assim, que a não cumulatividade significa para alguns tão somente um subprincípio tributário, ou seja, não se poderia enquadrá-lo, portanto, como um princípio tributário. E que, para outros, “seria apenas uma mera técnica de tributação para evitar o efeito cascata do imposto de todo inconveniente”²⁹.

Vejamos as observações práticas de Ricardo Alexandre acerca da não cumulatividade relativa ao ICMS:

A sistemática da não cumulatividade funciona mediante a utilização do mecanismo dos débitos e créditos, conforme se explanará a seguir. Ressalte-se que a terminologia a ser utilizada na explanação é a jurídica e não a contável, visto que os bens e direitos em contabilidade são registrados como “débito” e as obrigações como “crédito”, sentido exatamente contrário ao que é aqui adotado.

A cada aquisição tributada de mercadoria, o adquirente registra como crédito o valor incidente na operação. Tal valor é um “direito” do contribuinte (“ICMS a recuperar”), que pode ser abatido do montante incidente nas operações subsequentes.

A cada alienação tributada de produto, o alienante registra como débito o valor incidente na operação. Tal valor é uma obrigação do contribuinte, consistente no dever de recolher o valor devido aos cofres públicos estaduais (ou distritais) ou compensá-lo com os créditos obtidos nas operações anteriores (trata-se do “ICMS a recolher”).

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. ver. e ampl., Malheiros: São Paulo, 2011, p. 37-38.

²⁸ HARADA, Kiyoshi . Op. cit., p. 465.

²⁹ Ibidem. p. 465-466.

Periodicamente, faz-se uma comparação entre os débitos e créditos. Caso os débitos sejam superiores aos créditos, o contribuinte deve recolher a diferença aos cofres públicos. Caso os créditos sejam maiores, a diferença pode ser compensada posteriormente ou mesmo, cumpridos determinados requisitos, ser objeto de ressarcimento.³⁰

Ademais, afiguram-se relevantes as observações sobre a não cumulatividade feitas sobre a matéria por Roque Antonio Carrazza, o qual afirma que não se trata de uma mera recomendação do constituinte derivado, mas de norma cogente, pelo que a diretriz constitucional do método de compensação alusiva à não cumulatividade não pode ser desconsiderada pelo legislador ordinário nem também pelo administrador ou pelos intérpretes³¹.

De outra parte, no que tange à aplicação do princípio da seletividade ao ICMS, preconizado no art. 155, II, § 2º, III, da Constituição Federal³² (princípio este que a doutrina dominante tradicional sustenta tratar-se de uma faculdade do legislador, diferentemente do que pensa Carrazza sobre o tema, para o qual se trata de uma obrigação, e não de uma faculdade³³), o legislador deve fixar as alíquotas respectivas tendo em conta a essencialidade das mercadorias e dos serviços, sendo maiores para os gêneros considerados supérfluos e menores para os considerados essenciais, “de forma a gravar de maneira mais onerosa os bens consumidos principalmente pelas pessoas de maior capacidade contributiva, desonerando os bens essenciais, consumidos por pessoas de todas as classes sociais”³⁴.

Sobre a aplicação desse princípio, vejamos o posicionamento de Carrazza:

Cumpra-se o *princípio da seletividade* comparando-se mercadorias ou serviços. Nunca, evidentemente, discriminando-se contribuintes, em função de raça, sexo, ocupação profissional etc., que a isto obsta o art. 5º, I, da CF. As mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados, por via do ICMS, que os supérfluos ou suntuários. Por trás destas ideias está presente, em última análise, a louvável diretriz pela qual quem, em termos econômicos, tem mais há de ser mais onerado do que quem tem menos.

A seletividade em função da essencialidade exige que o ônus econômico do ICMS recaia sobre mercadorias ou serviços, na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa de sua necessidade, tomando-se como parâmetro o consumo popular. Daí

³⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7. ed. rev. e atual., Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013, p. 585.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 384.

³² 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;

(...)

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

(...)

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 488.

³⁴ ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 585.

que, a nosso sentir, as operações com gêneros de primeira necessidade e as prestações de serviços (de transporte transmunicipal ou de comunicação de massa) deveriam ser completamente desoneradas do tributo, já que, em relação a eles, o contribuinte não tem liberdade de escolha³⁵.

O princípio da seletividade aplicável ao ICMS está ligado aos critérios da justiça fiscal, vale dizer, não deve levar em conta os interesses dos comerciantes ou prestadores – que são os contribuintes de direito –, mas os dos consumidores finais – que são os contribuintes de fato³⁶.

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996³⁷, a denominada Lei Kandir, em seu art. 1º preconiza que “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

O imposto ora em estudo incide sobre o consumo, sendo que a simples circulação da mercadoria não dá origem à obrigação tributária referente ao ICMS. Com efeito, somente a passagem de mercadoria de uma pessoa para outra é que dá ensejo à tributação por meio desse imposto. Em outras palavras, é em face dessa operação que surge a obrigação de pagar o ICMS³⁸.

Quanto à tributação sobre o consumo, é oportuno destacar as palavras de Valcir Gassen, Pedro Júlio Sales D’Araújo e Sandra Regina da F. Paulino:

Também conhecida por tributação indireta, essa espécie de encargo fiscal tem como uma de suas principais características a sua repercussão econômica na cadeia de consumo, de modo que se opera a transferência do ônus tributário ao consumidor final por intermédio da incorporação do tributo no preço do bem ou serviço, como um custo adicional. Assim, ocorre uma cisão entre o chamado contribuinte de direito, previsto no ordenamento como o responsável pelo fato impositivo e que ocupa, conseqüentemente, o polo passivo da obrigação tributária, e aquele que arca economicamente com o encargo em si, conhecido pela doutrina e jurisprudência por contribuinte de fato.³⁹

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 489.

³⁶ Ibidem. p. 494.

³⁷ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e dá outras providências (LEI KANDIR). Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em 21 mai. 2015.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 43.

³⁹ GASSEN, Valcir; D’ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Sequência: Florianópolis. Online. 2013, n.66, p. 215. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/seq/n66/09.pdf>>. Acesso em: 23 jun. 2015.

Segundo os referidos autores, o ICMS pode ser considerado um típico tributo que incide sobre o consumo. O PIS/PASEP e a COFINS, por sua vez, também se encaixam na categoria de tributos sobre o consumo porque também repercutem ao consumidor final o ônus suportado⁴⁰.

Em virtude das características próprias do ICMS, esse imposto é incluído na base de cálculo das contribuições PIS/PASEP e COFINS, não obstante tal inclusão seja inconstitucional, pelos motivos que serão adiante descritos.

⁴⁰ Ibidem, p. 216.

CAPÍTULO 2

O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS

Notoriamente, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS muito interessa à Fazenda Pública, em virtude da grande importância que esses tributos possuem para a arrecadação do País (do montante arrecadado em 2014, calculado em 267 bilhões de reais, 9,57% é correspondente à parcela do ICMS na base de cálculo dessas contribuições⁴¹).

Expõe Paulo Henrique Pêgas o relevante peso que tais contribuições têm na carga tributária nacional: a própria Receita Federal do Brasil divulgou que a COFINS é 4º tributo brasileiro de maior arrecadação, estando o PIS/PASEP na 7ª colocação. O autor emenda que, apenas no ano de 2012, a arrecadação dos dois tributos, somando 221 bilhões de reais, representou 14,1% da carga tributária nacional, o que corresponde a 5% do PIB. Demais disso, a relevância para o orçamento federal é crescente, conforme comprovam os seguintes dados⁴²:

PIS/PASEP + COFINS	1993	2000	2012
% sobre a Carga Tributária	9,8%	13,5%	14,1%
% sobre o PIB	2,5%	4,4%	5,0%

A Receita Federal do Brasil (RFB), nos dizeres de Sacha Calmon Navarro Coêlho, sempre exigiu que na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS fosse incluído o ICMS, utilizando sempre de dois argumentos para justificar essa inclusão: a) a inexistência de dispositivo legal que autorizasse a sua dedução; e b) a incidência do ICMS sobre a sua própria base (cálculo por dentro), de forma que está embutido no preço⁴³.

De forma a elucidar melhor tal posicionamento da RFB, faz-se importante destacar trechos do Parecer Normativo CST nº 77⁴⁴, do ano de 1986:

⁴¹ POMBO, Bárbara. Receita Federal atualiza para R\$ 250 bilhões impacto de julgamento sobre Cofins. **Jota Jornalismo Ltda.** 8 de Outubro, 2014. Disponível em: <<http://jota.info/materias72-receita-federal-atualiza-para-r-250-bilhoes-impacto-de-julgamento-sobre-cofins>>. Acesso em: 2 mai. 2015.

⁴² PÊGAS, Paulo Henrique. Op. cit., p. 9.

⁴³ COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **O ICMS não integra a base de cálculo do PIS/COFINS – ADC Nº 18.** Revista Eletrônica de Direito Tributário. ABDF. Número 4. Rio de Janeiro. 2012. Disponível em: <<http://www.abdf.com.br/revista/artigo/178-o-icms-nao-integra-a-base-de-calculo-do-pis-cofins--adc-no-18>>. Acesso em: 02 jun. 2015.

⁴⁴ BRASIL. Receita Federal. **Parecer Normativo nº 77, de 23 de outubro de 1986.** Brasília. 2015. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30951>>. Acesso em 2 jun. 2015.

O ICM referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento. **Sendo um imposto incidente sobre vendas, deve compor a receita bruta para efeito de base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL.** Entretanto, o ICM referente à substituição tributária não integra a base de cálculo do contribuinte substituto no tocante às suas Contribuições para o PIS/PASEP e FINSOCIAL, por constituir uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

(...)

2. A base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, referente à parcela recolhida com recursos próprios da empresa, de conformidade com o disposto no Regulamento anexo à Portaria MF nº 142, de 15 de julho de 1982 (Título 5, Capítulo 1, itens 1 e 2), **é a receita bruta, assim definida no artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977,** compreendendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados, nela não se computando o Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se tratar de contribuintes desse imposto.

(...)

4. O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICM, sendo um imposto incidente sobre vendas (Instrução Normativa nº 51, de 03 de novembro de 1978) e cujo valor integra o preço da operação (Ato Complementar nº 27, de 08 de dezembro de 1966), **deve compor a receita bruta de vendas e, conseqüentemente, a base de cálculo do PIS – Faturamento e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP,** quando os contribuintes realizarem venda de mercadorias sobre as quais ocorra a incidência do ICM, eis que inexistente na legislação de regência dos referidos Programas, qualquer dispositivo que autorize a sua exclusão.

(...)

5.1- A legislação enuncia taxativamente que a base de cálculo da Contribuição para o FINSOCIAL é a receita bruta de vendas, nela incluídas todas as parcelas que compõem o preço, salvo aquelas cujas exclusões sejam expressamente autorizadas. O artigo 32 do RECOFIS trata das exclusões da base de cálculo, dentre as quais não se encontra o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias.

(...)

5.3- Portanto, por disposição expressa de lei, o montante do ICM integra o valor ou o preço da operação. Considerando que a base de cálculo da Contribuição para o FINSOCIAL é a receita bruta (faturamento deduzido do IPI e IUM), excluídas desse valor somente as parcelas expressamente enunciadas na legislação, não constando entre elas o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, **é evidente que também sobre a parcela concernente ao ICM, que compõe o valor total referente às operações próprias da empresa, há de incidir a Contribuição para o FINSOCIAL.** (grifos nossos)

Ressalte-se, entretanto, que tal posicionamento da Secretaria da Receita Federal é rechaçado pela doutrina, que entende que é inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, como restará demonstrado adiante.

2.1 O Princípio do Pacto Federativo

Primeiramente, cabe mostrar que o entendimento segundo o qual o ICMS é integrante da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS representa, na opinião de Freitas e Botelho, ofensa ao princípio do pacto federativo⁴⁵, sendo notável tal afronta em face do disposto nos arts. 150, § 6º, e 151, III, que assim dispõem:

Art. 150 (...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Art. 151. É vedado à União:

(...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Para tratar desse princípio, Celso Ribeiro Bastos afirma que:

A Federação é forma de Estado pela qual se objetiva distribuir o poder, preservando autonomia dos entes políticos que a compõem. No entanto, nem sempre se alcança uma racional distribuição do poder regionalmente concentrado, o que pode ser prejudicial se este poder estiver nas mãos das oligarquias locais. O acerto da Constituição, quando dispõe sobre a Federação, estará diretamente vinculado a uma racional divisão de competência entre, no caso brasileiro, União, Estados e Municípios.⁴⁶

A fim de que possa haver equilíbrio entre os entes da Federação, a Constituição Federal disciplina sobre a autonomia federativa, de modo que a União, os Estados e os Municípios são dotados de governos e regras próprias, não podendo, salvo exceções, os entes federados intervirem nas competências uns dos outros⁴⁷.

Dessa forma, ao instituírem isenções ou modificarem alíquotas do ICMS, os Estados acabam por alterar os valores do PIS/PASEP e da COFINS a recolher, já que estas contribuições incluem o referido imposto na sua base de cálculo, o que caracteriza interferência do Estado na competência da União e, conseqüentemente, afronta ao princípio do pacto federativo⁴⁸.

⁴⁵ FREITAS, André Luis Martins; BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. **A Inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS fundamentada também nos princípios do Pacto Federativo e da Uniformidade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 147. São Paulo: Dialética, 2007, p. 18.

⁴⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 145.

⁴⁷ FREITAS, André Luis Martins; BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. Op. cit., p. 18.

⁴⁸ Ibidem, loc. cit.

2.2 O Princípio da Uniformidade Geográfica

De acordo com Alexandre Machado de Oliveira, o princípio da uniformidade geográfica, além de cumprir o pacto federativo, obedece ao princípio da isonomia, ao exigir tratamento uniforme para os entes federados⁴⁹. O autor assinala:

Cumpra consignar que nesta observância ao princípio da isonomia, admite-se tratamento distinto para aqueles que se encontram em situação desigual, de tal forma a contemplar em sua plenitude o princípio da igualdade. Neste diapasão a parte final do inciso em comento admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.⁵⁰

Ademais, ressalte-se que esse princípio está previsto no artigo 151, I, da Constituição Federal. Da análise do citado artigo, conclui-se que deve haver uniformidade dos tributos em todo o País, excepcionando-se a regra em caso de promoção do equilíbrio regional. Confira-se:

Art. 151. É vedado à União:
I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Corroborando o exposto no texto constitucional, Freitas e Botelho afirmam que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS impele a União a instituir um tributo não uniforme, já que as referidas contribuições tornam-se maiores ou menores conforme a alíquota de ICMS de cada Estado ou até mesmo em virtude de isenções, fazendo com que a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, que são de competência da União, sofra reduções de acordo com a regulação estatal⁵¹.

Cabe destacar, além disso, que os referidos autores sustentam que tal inclusão fere, também, os princípios da igualdade e da capacidade econômica, já que contribuintes em situação equivalente passam a ter tratamento desigual em relação aos tributos federais. Seria o caso de dois contribuintes do mesmo porte e situados na mesma região socioeconômica, mas separados pela fronteira entre dois Estados. Possível diferença de valor do ICMS praticado

⁴⁹ OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **Princípios do Direito Tributário**. Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIII, n. 76, maio 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7866>. Acesso em jun 2015.

⁵⁰ Ibidem.

⁵¹ FREITAS, André Luis Martins; BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. Op. cit., p. 20.

nesses Estados faria com que os valores do PIS/PASEP e da COFINS fossem também divergentes⁵².

2.3 Os Conceitos de Faturamento e Receita e a Impossibilidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS

Tem-se debatido na doutrina e nos tribunais pátrios sobre o real sentido dos termos *faturamento* e *receita*. A definição jurídica desses termos é de especial relevo para o estudo ora apresentado, uma vez que a discussão acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS advém do questionamento de estar, ou não, o ICMS incluído no faturamento ou na totalidade das receitas auferidas pela empresa.

Quando a Lei Complementar nº 7, de 1970, a Lei Complementar nº 8, de 1970, e a Lei Complementar nº 70, de 1991, instituíram, respectivamente, a contribuição para o PIS, a contribuição para o PASEP e a COFINS, a base de cálculo era o faturamento das empresas, que era entendido como a receita obtida com a venda de mercadorias e a prestação de serviços. Após a edição das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002⁵³, e 10.833, de 29 de dezembro 2003⁵⁴, leis estas que vieram após a edição da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, a base de cálculo (para as empresas sujeitas ao regime não cumulativo) foi alterada para a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica⁵⁵.

2.3.1 Faturamento e Receita

A fim de proporcionar o devido introito à análise dos termos *faturamento* e *receita*, destacamos que Carrazza traz importante esclarecimento sobre como o Direito Tributário assimila conceitos de outras áreas do conhecimento jurídico:

De fato, desde as clássicas lições de Gian Antonio Micheli (ex-Catedrático da Universidade de Roma), aceita-se que o direito tributário é um “direito de

⁵² Ibidem, loc. cit.

⁵³ BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm>. Acesso em 25 mai. 2015.

⁵⁴ BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm>. Acesso em 25 mai. 2015.

⁵⁵ COELHO. Sacha Calmon Navarro. Op. cit.

superposição”, na medida em que encampa conceitos que lhe são fornecidos pelo direito privado (direito civil, comercial, do trabalho etc.). Assim, por exemplo, quando a Constituição, em matéria de IPTU, alude à propriedade, é preciso buscar no direito civil a noção de propriedade. Quando a Constituição, em matéria de ICMS, trata de operação mercantil, é preciso buscar no direito comercial a noção de operação mercantil.

Muito bem, quando a Constituição, em matéria de contribuições sociais para a seguridade social, alude a *faturamento*, é preciso buscar no direito comercial (art. 187, I, da Lei 6.404/1976, que se encontrava em vigor quando da promulgação da Constituição Federal) este conceito. Depois, é certo que quando o texto constitucional alude, sem reservas ou restrições, a um instituto ou a um vocábulo jurídico, endossa o sentido próprio que possuem, na doutrina e na jurisprudência.⁵⁶

A referida recepção, pelo Direito Tributário, de conceitos estabelecidos em outras áreas do Direito resta clara com a leitura do artigo 110 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

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.

Ao se realizar busca pelo significado de *faturamento* no Direito Comercial, na doutrina e na jurisprudência, verifica-se que esse termo corresponde à expressão econômica de operações mercantis ou similares, operações estas que são realizadas por empresas que, por imposição legal, se sujeitam ao recolhimento do PIS/PASEP e da COFINS⁵⁷.

A relevância do debate se dá pelo fato de que a redação original do artigo 195, I, da Constituição Federal estabelecia o faturamento como base de cálculo das contribuições para a seguridade social. O referido dispositivo constitucional portava o seguinte teor:

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 – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Faturamento está ligado ao auferimento de riqueza própria pelas empresas, restando assente que só se pode falar em faturamento quando da contrapartida econômica obtida pela pessoa jurídica em razão de suas atividades típicas, excluindo-se qualquer parcela que não represente incremento patrimonial⁵⁸.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 634.

⁵⁷ Ibidem, p. 634-635.

⁵⁸ Ibidem, p. 635.

Esse é exatamente o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca do tema, restando assente para o tribunal que as receitas obtidas no estrito cumprimento do objeto social das empresas constituem o faturamento⁵⁹. Confirma-se, por oportuno, o voto do Ministro Moreira Alves proferido no julgamento da ADC nº 1/DF, no dia 1º de dezembro de 1993:

Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza” nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro ILMAR GALVÃO, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços “coincide com o de faturamento, que para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei 187/36)”.⁶⁰

Faz-se importante destacar que sobreveio ao referido julgado a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1988⁶¹, cujo art. 3º, § 1º, tentou ampliar o conceito constitucional de *faturamento*. Veja-se a transcrição do citado artigo:

Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º. Entende-se por receita bruta 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.⁶²

Essa tentativa de ampliar o alcance do conceito de *faturamento* restou frustrada, em virtude da declaração de inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, consoante o exposto na seguinte ementa:

[...] Contribuição Social – PIS – Receita Bruta – Noção – Inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98. **A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas**, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas

⁵⁹ COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. Op. cit.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1 - 1/Distrito Federal**. Requerentes: Presidente da República, Mesa do Senado e Mesa da Câmara dos Deputados. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 1/12/1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881>>

⁶¹ BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1988**. Altera a Legislação Tributária Federal. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em 25 mai. 2015.

⁶² O § 1º do referido artigo foi retirado do ordenamento jurídico pátrio por revogação expressa dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.⁶³ (grifos nossos)

Nota-se, portanto, que, antes da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, as contribuições PIS/PASEP e COFINS podiam ter como base de cálculo apenas o faturamento, este considerado sinônimo de *receita bruta*. Com a edição da referida emenda constitucional, em 15 de dezembro de 1998, houve mudança da redação do art. 195, I, da Constituição Federal, o qual passou a vigorar da seguinte forma:

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.

Vê-se que tal artigo passou a permitir a tributação tanto do faturamento quanto da receita. Como mostrado, o Supremo Tribunal Federal entendeu ser *faturamento* sinônimo de *receita bruta*, mas, após a mudança de redação do art. 195, I, da Constituição, o acrescentado termo *receita* foi entendido, pelo STF, como gênero do qual *faturamento* é espécie, como bem explica Carrazza:

Indo ao encontro desta linha de raciocínio, a Suprema Corte (...) deixou claro que *faturamento* é espécie de *receita*, podendo ser conceituado como o *produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços* – ideia que se ajusta, à perfeição, ao disposto no precitado art. 187, I, da Lei 6.404/1976 (Lei das S/A).⁶⁴

Para melhor compreensão, é importante ressaltar trecho do voto do Ministro Eros Grau no julgamento do mencionado RE nº 390.840/MG, que explica como a inserção do novo termo *receita* no art. 195, I, da Constituição passou a ser interpretado:

Ora, se receita bruta (= receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços) coincide, qual afirmou esta Corte, com a noção de faturamento, **a inserção do termo de um outro conceito – “receita” – no texto constitucional há de se estar referindo a outro conceito, que não coincide com a noção de faturamento**. Para exemplificar, sem qualquer comprometimento com a conclusão: receita como totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante para a

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 390.840/MG**. Recorrente: UNIMED Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 09 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261694>>. Acesso em: 26 mai. 2015.

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p 635.

determinação dessa totalidade o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.

Temos aí receita bruta, termo de um conceito, e receita bruta, termo de outro conceito. No primeiro caso, receita bruta que é enquadrada na noção de faturamento, receita bruta das vendas e serviços do agente econômico; isto é, proveniente das operações do seu objeto social. No segundo, receita bruta que envolve, além da receita bruta das vendas e serviços do agente econômico – isto é, das operações do seu objeto social – aquela decorrente de operações estranhas a esse objeto.⁶⁵ (grifos nossos)

Melhor explicando, para a correta interpretação da alínea *b* do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, o faturamento é obtido no estrito cumprimento do objeto social, resumindo-se ao produto arrecadado ao patrimônio do contribuinte e resultante das vendas de bens e mercadorias. A receita, entendida como receita total⁶⁶, abarca, por sua vez, além das receitas referentes ao objeto social, as denominadas receitas-meio, como as receitas financeiras⁶⁷.

Concluindo-se, assim, que o conceito de *receita* engloba o de *faturamento*, cabe ressaltar que, nas receitas auferidas pela empresa – e, conseqüentemente, no faturamento obtido – não se incorporam meros ingressos que não representem acréscimo patrimonial, porque, para serem tributáveis, as receitas devem ingressar efetivamente no patrimônio da pessoa jurídica sujeita à tributação⁶⁸.

2.3.2 Por que o ICMS Não Integra o Faturamento e a Receita

Rodrigo Caramori Petry explica que as materialidades descritas como *receita* ou *faturamento* devem ser efetivamente auferidas pela pessoa jurídica sujeita à tributação e devem ser entendidas como riqueza própria dos sujeitos passivos, de modo a ser observado o princípio da capacidade contributiva, princípio este que, em sua expressão objetiva, se aplica às contribuições PIS/PASEP e COFINS.

O referido doutrinador acrescenta que os valores representativos de meros ingressos nos registros da empresa, como é o caso do ICMS, não revelam a capacidade contributiva dos

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 390.840/MG**. Voto do Ministro Eros Grau. Recorrente: UNIMED Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 09 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261694>>. Acesso em: 26 mai. 2015

⁶⁶ PETRY, Rodrigo Caramori. Op. cit., p. 233.

⁶⁷ COELHO. Sacha Calmon Navarro. Op. cit.

⁶⁸ PETRY, Rodrigo Caramori. Op. cit., p. 232.

contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, como exposto nas seguintes observações por ele feitas:

Assim sendo, reforçamos, **não podem fazer parte da “receita” ou “faturamento” tributáveis pelas contribuições COFINS e PIS/PASEP os valores que apenas ingressam contabilmente nos registros da pessoa jurídica, mas não se incorporam efetivamente ao seu patrimônio, não sendo, portanto, fatos reveladores de capacidade contributiva.** É o caso, v.g., do valor do ICMS (“imposto sobre circulação de mercadorias”) e do IPI (“imposto sobre produtos industrializados”), destacados rotineiramente nas notas fiscais que documentam as vendas realizadas por pessoas jurídicas produtoras rurais, industriais e comerciantes.⁶⁹ (grifos nossos)

Tanto é verdade que as meras entradas não modificam o patrimônio da empresa que elas devem ser escrituradas separadamente das receitas, tendo caráter meramente transitório, a fim de saírem, com destinação certa, em breve decurso de tempo. As receitas, por sua vez, incrementam o patrimônio da pessoa jurídica contribuinte, como elemento novo e positivo, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo⁷⁰.

Já na década de 1980 se discutia, em sede doutrinária, a validade da inclusão do ICMS (à época, ainda chamado de ICM) na base de cálculo do PIS. É oportuno salientar que, segundo os esclarecimentos apresentados por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, conforme explicitado por Carraza, “‘faturamento’, para os efeitos do PIS, não pode deixar de ser, objetivamente considerado, senão a soma do límpido e singelo valor das operações negociais realizadas, excluído o *quantum* de ICM que nelas se reputa integrado”⁷¹.

As pessoas jurídicas contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS são apenas contribuintes de direito do ICMS, sendo incabível – nas palavras do Ministro Marco Aurélio, em seu voto proferido no Recurso Extraordinário nº 240.785/MG – assentar que tais pessoas jurídicas faturam ICMS, haja vista que o valor desse imposto revela desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. Não há como dizer que o contribuinte obtém vantagem com o ônus fiscal atinente ao ICMS⁷².

Na mesma linha de entendimento, note-se a síntese de Sacha Calmon Navarro Coêlho acerca do tema, ao afirmar que “o conceito de receita/faturamento não inclui os valores recebidos pelo contribuinte *de jure* a título de ICMS, haja vista que sua única função é

⁶⁹ Ibidem, loc. cit.

⁷⁰ BARRETO, Aires F. **A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos**. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 103, abril/2004, p. 7 a 16.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio, apud ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cleber, op. cit., p. 635.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Voto no **Recurso Extraordinário nº RE 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S.A. Distribuidor de Peças. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 8 de outubro de 2014. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>>. Acesso em 28 mai. 2015.

repassá-los aos cofres públicos estaduais, atuando como agente arrecadador do Fisco, em benefício deste”⁷³.

O ICMS apenas circula pela contabilidade da empresa, não havendo razão para se considerar que esse imposto se encontra dentro do faturamento e da receita total dos sujeitos passivos do PIS/PASEP e da COFINS, porque o valor de tal imposto apenas representa ingressos de caixa, que não pertencem a tais sujeitos passivos, sendo apenas ingressos que têm destinação predeterminada aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal⁷⁴.

Ademais, outra questão importante a ser levantada reside no fato de que, por ser o ICMS um tributo indireto – em que há o contribuinte de direito, que pratica o fato gerador e tem o dever de recolher o tributo, e o contribuinte de fato, que deve suportar o ônus econômico –, a pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS não é titular do imposto que recolhe. O dever de recolher o ICMS não traduz a titularidade sobre o seu montante, porque os contribuintes inseridos no ciclo econômico apenas transferem o ônus do referido imposto ao seu legítimo titular, qual seja, o consumidor final⁷⁵.

É interessante ressaltar que da base de cálculo das contribuições em questão é excluído o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), também um tributo indireto e não cumulativo. O antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR) inclusive sedimentou o entendimento, em sua Súmula 161, de que “não se inclui na base de cálculo do PIS parcela referente ao IPI”⁷⁶. Em relação à COFINS, a própria lei complementar que a instituiu – a Lei Complementar nº 70/1991 – contempla, em seu art. 2º, parágrafo único, alínea *a*, a exclusão do IPI da base de cálculo da referida contribuição⁷⁷.

O IPI (assim como o ICMS) representa um valor neutro para a pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS, não integrando, também, o faturamento e a receita total da empresa. Alerta Rodrigo Caramori Petry que alguns poderiam tentar alegar que a inclusão do ICMS no cálculo das duas contribuições seria apenas reflexo de característica

⁷³ Ibidem.

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 636-637.

⁷⁵ COELHO. Sacha Calmon Navarro. Op. cit.

⁷⁶ BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. **Súmula nº 161**. Não se inclui na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao IPI. Disponível em: < <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/75/TFR/161.htm>>. Acesso em: 28 mai. 2015.

⁷⁷ O art. 2º, parágrafo único, alínea *a*, da Lei Complementar nº 70/1991 encontra-se vazado nos seguintes termos: “Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal.”

própria desse imposto: o fato de a base de cálculo do ICMS conter o próprio ICMS – esse é o chamado cálculo “por dentro” (não aplicável ao IPI), determinado legalmente (art. 13, § 1º, I, da LC nº 87/1996⁷⁸). Esse raciocínio – notavelmente falho, pelas razões já expostas neste capítulo – leva à conclusão de que o valor do ICMS é indissociável da receita auferida com a operação de circulação de mercadorias, sendo esta conclusão utilizada como um dos principais argumentos esposados pela União na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/DF, tratada no Capítulo 3 deste trabalho⁷⁹.

É inconcebível que dois tributos que compartilham características tão semelhantes sejam tratados, sem justificativa plausível, de forma diversa. Não é à toa que Roque Antonio Carrazza aponta a perplexidade causada pela omissão da alínea *a* do parágrafo único do art. 2º da LC 70/91, que determina a exclusão do IPI, mas é silente em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. Na opinião do autor, a única razão para o ICMS ter sido omitido vem da interpretação de que o parágrafo único do referido artigo – parágrafo único este que, em sua alínea *b*, manda excluir, também, o valor das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente – traz relação exemplificativa das exclusões possíveis, porque a ausência de previsão específica no tocante à exclusão do ICMS não pode ser entendida com a admissão de sua inclusão. Se a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS fosse admitida sob a justificativa de que a LC 70/91 não prevê a sua exclusão, quaisquer elementos que não fossem aqueles expressamente excluídos poderiam compor a base de cálculo dessas contribuições⁸⁰.

A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, baseada em argumentos incorretos da Receita Federal do Brasil, tem sido objeto de discussão judicial, em face da inconformidade de inúmeros contribuintes. No capítulo a seguir, será mostrado o entendimento jurisprudencial sobre tema, tema este que vem sendo debatido no Supremo Tribunal Federal desde a década de 1990.

⁷⁸ O art.13, § 1º, inc. I, da Lei Complementar nº 87/1996, assim dispõe:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”.

⁷⁹ PETRY, Rodrigo Caramori. Op. cit., p. 274-275.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 637-638.

CAPÍTULO 3

O ATUAL POSICIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O TEMA

A questão atinente à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS há muito vem sendo objeto de intensa discussão nos tribunais brasileiros; essa discussão, todavia, ainda não se encontra pacificada. Apesar de o Supremo Tribunal Federal já ter enfrentado e decidido essa matéria, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG⁸¹, que ocorreu em definitivo no dia 8 de outubro de 2014, a decisão proferida nesse apelo extremo – que foi distribuído no STF em 17 de novembro de 1998 – restou adstrita às partes envolvidas, uma vez que o STF não conferiu a esse recurso o caráter da repercussão geral⁸².

Discutiu-se nesse recurso extraordinário a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da COFINS. O relator do processo, Ministro Marco Aurélio, já havia proferido, à época, seu voto, desfavorável às pretensões da União, o qual foi seguido por outros cinco ministros, quando o Presidente da República ingressou com a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 18/DF⁸³, com pedido de liminar, a qual foi deferida, para suspender todas as ações em curso no Judiciário sobre a matéria. Essa ação declaratória de constitucionalidade, como frisou o atual relator desse feito, o Ministro Celso de Mello, foi proposta “com o objetivo de ver confirmada a legitimidade constitucional da inclusão, na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, do valor correspondente ao ICMS”⁸⁴.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº RE 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S.A. Distribuidor de Peças. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 8 de outubro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>>. Acesso em 28 mai. 2015.

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Descrição do Verbete**: “A Repercussão Geral é um instrumento processual inserido na Constituição Federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional 45, conhecida como a “Reforma do Judiciário”. O objetivo desta ferramenta [disciplinada nos arts. 543-A e 543-B do Código de Processo Civil] é possibilitar que o Supremo Tribunal Federal selecione os Recursos Extraordinários que irá analisar, de acordo com critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica.” Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/glossario/verVerbete.asp?letra=A&id=451>>. Acesso em: 2. Jun. 2015.

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/Distrito Federal**. Requerentes: Presidente da República. Relator: Ministro Meneses de Direito [Relator atual: Ministro Celso de Mello]. Brasília, DF, 10 de outubro de 2007. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2565325>> Acesso em: 2 jun. 2015.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **3ª Questão de Ordem na Medida Cautelar na ADC nº 18/DF**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 25 de março de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=612343>> Acesso em: 2 jun. 2015.

É relevante ressaltar que, nessa época, o julgamento do RE 240.785/MG acabou sendo suspenso por 180 dias, em virtude da liminar concedida nos autos da ADC nº 18/DF. Vencido esse prazo de suspensão do recurso extraordinário, houve duas sucessivas prorrogações por mais 180 dias, já superadas sem novo adiamento.

3.1 O Julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG e seus reflexos no Superior Tribunal de Justiça e no Tribunal Regional Federal da 1ª Região

Embora a conclusão do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 240.785/MG tenha ocorrido somente em outubro de 2014 – o qual foi provido em decisão majoritária –, as deliberações do Plenário do Supremo Tribunal Federal vêm ocorrendo, nos autos desse processo, desde o ano de 1999. Esse RE tem como recorrente a empresa Auto Americano S.A. Distribuidora de Peças e, como recorrida, a União. O referido recurso foi distribuído no STF em 17 de novembro de 1998 e coube a relatoria ao Ministro Marco Aurélio.

A empresa recorrente sustentou que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, prevista no art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, seria inconstitucional por violação ao conceito de faturamento previsto no inciso I do art. 195 da Constituição Federal, na sua redação anterior à Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998.

Houve discussão acerca da necessidade de se considerar a presença do instituto da repercussão geral ao RE nº 240.785/MG; tal fato, porém, não foi considerado quando da finalização do julgamento desse recurso pelo Presidente do Supremo Tribunal Federal, Ministro Ricardo Lewandowski⁸⁵.

De outra parte, é relevante anotar que no dia da conclusão do julgamento desse recurso já havia outro recurso extraordinário tratando do mesmo tema e no qual o STF já havia reconhecido a repercussão geral. Trata-se do RE nº 574.706/PR (que ainda pende de julgamento de mérito), da relatoria da Ministra Cármen Lúcia, conforme fez questão de deixar consignado em seu voto, proferido no RE nº 240.785/MG, o Ministro Celso de Mello:

Nada impede, Senhor Presidente, que se conclua o julgamento do presente recurso extraordinário, iniciado em 1999 e renovado em 2006.

⁸⁵ O Ministro Ricardo Lewandowski, diante do fato de que o RE Nº 240.785 foi interposto antes da exigência constitucional atinente à obrigatoriedade de apresentação de preliminar de repercussão geral, manifestou-se no sentido de que se tratava, na espécie, de um recurso extraordinário dotado, apenas, de interesse subjetivo, *inter partes*.

Vale observar, de outro lado, que, **mesmo que não se reconheça, na espécie, a existência de repercussão geral, ainda assim esta Corte terá a oportunidade de examinar a mesma controvérsia jurídica, agora sob o regime do art. 543-B do CPC, por ocasião do julgamento do RE 574.706/PR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA**, em cujo âmbito o Plenário Virtual já reconheceu presente o caráter transcendente do litígio constitucional em discussão. (grifos nossos)

Como afirmado linhas volvidas, a decisão proferida no RE nº 240.785/MG não contemplou os interesses da União. O voto do Ministro relator Marco Aurélio acabou sendo prevalecente no sentido de que se encontrava configurada a violação ao disposto no art. 195, inciso I, da Constituição Federal, ao fundamento de que “a base de cálculo da COFINS somente pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou prestação de serviços, ou seja, a riqueza obtida com a realização da operação, não sobre o ICMS, que constitui ônus fiscal, e não faturamento”⁸⁶.

Vejam os excertos do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, o qual, a par de ter veiculado um estudo sobre o conceito de faturamento, posicionou-se pela não inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS:

As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento não de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente. (...) **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. **A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI.** Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: “se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiaria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” - RTJ 66/165. Conforme salientado pela melhor doutrina, **“a Cofins só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o**

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo STF nº 161**. Brasília, DF, 6 a 10 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo161.htm#Incidência da COFINS sobre o ICMS>>. Acesso em 2 jun. 2015.

somatório dos valores das operações negociais realizadas”. A contrário sensu, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins.
(grifos nossos)

De outra parte, convém trazer à baila o posicionamento do Ministro Gilmar Mendes no julgamento do RE nº 240.785/MG, o qual, em seu voto-vista, ao aderir à divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau, manifestou-se pelo desprovimento do recurso, ao afirmar que o ICMS deve ser incluído na base de cálculo da COFINS, conforme se constata dos fragmentos a seguir transcritos:

Destaque-se, ainda, que o esvaziamento da base de cálculo da COFINS redundará em expressivas perdas de receitas para a manutenção da seguridade social. No entanto, mais do que a impressionante cifra de 12 bilhões de reais, prevista pelos dados da Secretaria da Receita Federal como perda de arrecadação, apenas no primeiro ano, em virtude da exclusão do valor do ICMS da base de cálculo da COFINS, preocupa-me a ruptura do próprio sistema tributário.

(...)

Por outro lado, tal esvaziamento da base de cálculo não necessariamente acarretará redução do “custo Brasil”, lembrado pelo Min. Ricardo Lewandowski em seu voto, pois resultará em sensível fonte de insegurança jurídica, fundando inúmeras irrisignações para exclusão de custos semelhantes ao ICMS da base de cálculo não só da COFINS, mas de outros tributos similares. Em verdade, provocará a majoração do próprio custo, particular e público, da administração do sistema tributário.

Em outras palavras, a ruptura do sistema da COFINS estimulará o dispêndio de recursos e o esforço na busca de novas exceções ao faturamento de cada contribuinte, além de mais recursos públicos para solucionar controvérsias, administrativas e judiciais, sobre a determinação do faturamento.

(...)

A tentativa de reduzir a carga dos impostos por meio de engenharias jurídicas sofisticadas e preciosismos técnicos é inócua, justamente porque mantidos os custos com que o Estado deve arcar para a seguridade social. De alguma maneira, esses compromissos devem ser satisfeitos.

(...)

Dessa forma, tanto no aspecto jurídico, quanto nos aspectos econômico e político, não merece prosperar a pretensão da recorrente de esvaziar seu faturamento, retirando os valores correspondentes ao ICMS da base de cálculo da COFINS.

Data maxima venia, o valor correspondente ao ICMS ingressa no patrimônio do vendedor do produto, na medida em que compõe seu preço e integra seu faturamento, assim como os demais custos e gravames das operações comerciais.

Como se vê, o posicionamento perfilhado no voto do Ministro Gilmar Mendes não veio a prevalecer. Aliás, o argumento utilizado por esse ministro, no mesmo sentido dos argumentos defendidos pela Fazenda Nacional, de que o sistema tributário brasileiro iria romper-se diante da perda na arrecadação é desconstruído por Roque Antonio Carrazza. O autor explica, primeiramente, que esse tipo de argumento *ad terrorem*, que não é jurídico, não merecia nem sequer ser considerado. Além disso, de acordo com o próprio Governo Federal, o ingresso de recursos nos cofres públicos não para de crescer, o que faz com que a perda

arrecadatória – perda esta projetada para 27 bilhões de reais no ano de 2015⁸⁷ – sofrida pela União seja mínima; quanto à repetição dos débitos tributários – montante calculado em 250 bilhões de reais, referente ao período de 2003 a 2014 e atualizado pela taxa Selic⁸⁸ –, Carrazza ressalta que não há motivo para temer a ruptura do sistema tributário, em virtude da ordem cronológica de apresentação dos precatórios prevista no art. 100 da Constituição Federal⁸⁹.

Registra-se, por oportuno, que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 390.840/MG⁹⁰, também da relatoria do Ministro Marco Aurélio, já havia enfrentado o tema relativo ao conceito de faturamento, bem como houve ali o entendimento do STF de que a legislação então submetida ao crivo da constitucionalidade feria a Constituição Federal, conforme se depreende da ementa a seguir transcrita, *in verbis*:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998.

O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO.

A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98.

A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (grifos nossos)

Na observação de Fábio Martins de Andrade⁹¹, o voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio no RE nº 240.785/MG, que acabou sendo acompanhado pela maioria dos ministros, foi lastreado fundamentalmente no citado precedente do Plenário do Supremo Tribunal

⁸⁷ POMBO, Bárbara. Op. cit.

⁸⁸ Ibidem.

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 644-645.

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 390.840/MG**. Recorrente: UNIMED Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 09 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261694>>. Acesso em: 26 mai. 2015.

⁹¹ ANDRADE, Fábio Martins de. **A ADC 18 e a Modulação Temporal dos Efeitos: por que a Eventual Decisão acerca da Inconstitucionalidade da Inclusão da Parcela do ICMS na Base de Cálculo da Cofins e do PIS na ADC 18 não deve ter efeito *ex nunc* em Benefício da Fazenda Nacional**. Revista Dialética do Direito Tributário nº 166. São Paulo: Dialética, 2009, p. 62-63.

Federal, que considerou inconstitucional o preconizado no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

O entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, no RE nº 240.785/MG, de que na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS não pode haver a inclusão do ICMS ainda tem encontrando resistência no Superior Tribunal de Justiça, tanto na 1ª como na 2ª Turma, conforme se constata do espelhado nas seguintes ementas:

PROCESSUAL CIVIL. ARTS. 458 E 535 DO CPC. NÃO VIOLAÇÃO. TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. LEGALIDADE. PRECEDENTES.

A decisão agravada não merece censura, pois está em harmonia com a jurisprudência atual e dominante desta Corte Superior no sentido da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Incidência das Súmulas 68 e 94 do STJ.

Agravo regimental improvido.⁹² (grifos nossos)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. INCIDÊNCIA NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. QUESTÕES CONSTITUCIONAIS. ANÁLISE. INVIABILIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO *STRICTO SENSU*.

1. Não se mostra possível analisar em agravo regimental matéria que não constou das contrarrazões ao recurso especial, qual seja, a relativa à inadmissibilidade do recurso especial ante a fundamentação eminentemente constitucional do acórdão recorrido, por se tratar de inovação recursal.

2. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido da legalidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Súmulas 68 e 94, ambas do STJ.

3. O deslinde das questões constitucionais suscitadas pelo agravante é reservado ao Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, III, da CF, em sede de recurso extraordinário *stricto sensu*, também interposto nos autos.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.⁹³ (grifos nossos)

Essas duas decisões do Superior Tribunal de Justiça encontram-se lastreadas em duas súmulas, a saber, a Súmula 68 do STJ⁹⁴ e a Súmula 94 do STJ⁹⁵.

⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1510905/BA**, Relator Ministro Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 28/04/2015. DJe de 06/05/2015.

⁹³ BRASIL. Superior Tribuna de Justiça. **AgRg no Ag 1432175/MG**, Relator Ministro Sérgio Kukina, 1ª Turma, julgado em 04/11/2014, DJe de 11/11/2014.

⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 68**. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=470>. Acesso em: 2 jun. 2015.

⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 94**. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=440> Acesso em 2 jun. 2015.

No entanto, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão, julgada em 10 de março de 2015, já sinaliza por harmonizar seu entendimento pretoriano com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, consoante se pode aferir da seguinte ementa:

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 - Constituinte 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 provido⁹⁶.

Nesse importante julgado, o Ministro relator Sérgio Kukina, que apresentou voto dissidente, entendeu, entre outros fundamentos, que, a despeito de a questão já ter sido tratada pelo STF, ainda não se encontra pacificada no referido tribunal. Ao finalizar seu voto, desse modo se manifestou o referido ministro:

“Assim, escoreita a decisão agravada quando fez incidir à espécie o entendimento assentado no STJ no sentido de que é legal a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Súmulas 68 e 94, ambas do STJ.

Ademais, revela-se prematuro acompanhar a recente decisão proferida no julgamento do RE nº 240.785/MG (Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe de 16/12/2014), uma vez que o próprio STF, na ocasião, destacou a demora para a solução do caso, tendo em conta que a análise do processo fora iniciada em 1999, deixando consignado, ainda, que, nesse interregno, teria havido alteração substancial na composição da Corte, a recomendar que o julgamento se limitasse ao recurso em questão, sem que lhe fosse atribuído o caráter de repercussão geral”⁹⁷.

⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AREsp 593627/RN**, Relator Ministro Sérgio Kukina. 1ª Turma. Julgado em 10/03/2015. Brasília, DF, 10.03.2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201402568632&dt_publicacao=07/04/2015>. Acesso em 2 Jun 2015.

⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AREsp 593627/RN**, Relator Ministro Sérgio Kukina. Excerto do voto vencido do Ministro Sérgio Kukina nos autos. Brasília, DF, 10.03.2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201402568632&dt_publicacao=07/04/2015>. Acesso em 2. Jun 2015.

Dentro desses quadrantes, resta evidente que essa decisão do Superior Tribunal de Justiça, ainda que por maioria de votos, inclina-se para uma eventual modificação de seu entendimento firmado sobre a matéria – que tem favorecido as pretensões da União.

De outra parte, os Tribunais Regionais Federais, notadamente o TRF da 1ª Região, têm decidido em favor dos contribuintes, isto é, no sentido de que a parcela relativa ao ICMS não se inclui na base de cálculo do PIS/PASEP nem na da COFINS, conforme se pode observar das seguintes ementas – de decisões da 7ª e da 8ª Turma do Tribunal Regional da 1ª Região –, assim ementadas:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA – EXCLUSÃO DO ISSQN NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS - CF/88, ART. 195, I - PRECEDENTES DA TURMA E DA QUARTA SEÇÃO DESTE TRIBUNAL – RESSALVA DO ENTENDIMENTO DO RELATOR EM SENTIDO CONTRÁRIO.

(...)

3. A decisão cogente, proferida pelo STF na ADC nº 18, determinou a suspensão de todas as ações em trâmite cujo objeto envolva a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98 (inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP). Precedente: STF, ADC 18 MC/DF, MIN. MENEZES DIREITO, TRIBUNAL PLENO, DJE-202 DIVULG 23-10-2008 PUBLIC 24-10-2008. Prazo e prorrogações esgotados.

(...)

5. Após acirrada divergência pretoriana, a colenda Quarta Seção deste Tribunal (EIAC nº 2006.38.06.004793-7/MG) passou a proclamar que “*em guinada jurisprudencial (interpretativa) capitaneada pelo STF (RE nº 240.785/MG, pendente), tem-se que, a prevalecer a "ratio essendi" do voto do relator (Min. MARCO AURÉLIO), como até aqui a maioria formada indica*”, o ISSQN e o ICMS, tributo não federais (CF/88), não constituem “*sob nenhum prisma, receita do contribuinte, mas, sim, do ente público tributante ao qual pertence, não estando contida, então, no conceito de faturamento nem no de receita bruta, fora, portanto, da base de cálculo do PIS (Lei nº 9.715/98), mas "ônus" do sujeito passivo, não recurso que lhe pertença adveniente de operações de venda ou de prestação de serviços (riquezas tributáveis, fatos geradores)*”.

6. Nesse diapasão, “*não se trata de afastar normas do PIS por suposta inconstitucionalidade, que atrairiam, se e quando, o art. 97 da CF/88, mas de compreender a real natureza do conceito "legal" de renda, de faturamento e do ISSQN/ICMS, tomando como norte a literalidade que deriva do art. 110 do CTN.*”

7.- Por fim, “*o pendente RE nº 240.785/MG, se, por um lado, tem a força necessária para afastar a tributação vindoura (a partir do trânsito em julgado), não a tem, entretanto, para autorizar pura e simplesmente de já a repetição, dada a potencial modulação temporal pelo STF (art. 27 da Lei nº 9.868/99, c/c RE nº 353.657/PR), reclamando, a possível repetição (restituição e/ou compensação), a conclusão do julgamento paradigma, já, inclusive, por culto ao prévio trânsito em julgado exigido pelos art. 170-A do CTN e art. 100 da CF/88, atendida, em reforço de argumento, a prescrição/decadência como elucidada pelo STF (RE nº 566.621/RS).*” (AC 0017120-07.2008.4.01.3300 / BA, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.701 de 22/11/2013). No mesmo diapasão: EIAC 0000611-94.2005.4.01.3400 / DF, Rel. JUIZ FEDERAL RAFAEL PAULO SOARES PINTO (CONV.), QUARTA SEÇÃO, e-DJF1 p.1719 de 05/08/2014.

8. Ressalva do entendimento do Relator. Apelação parcialmente provida.⁹⁸

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. LC 118/2005. PIS – COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS E DO ISS. NÃO CABIMENTO.

1. A segunda parte do art. 4º da LC 118/2005 foi declarada inconstitucional, e considerou-se válida a aplicação do novo prazo de cinco anos apenas às ações ajuizadas a partir de 9/6/2005 — após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias (STF, RE 566621/RS, rel. ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe de 11/10/2011).

2. O ministro Marco Aurélio, do STF, ao proferir seu voto no julgamento do RE 240785/MG — cuja conclusão encontra-se suspensa em razão do pedido de vista do ministro Gilmar Mendes — deu provimento ao recurso por entender que inclusão do ICMS, como faturamento, na base de cálculo da COFINS configura violação ao art. 195, I, da CF.

3. A fundamentação utilizada para a não inclusão do ICMS na base da COFINS autoriza, também, a exegese segundo a qual não deve ser aplicado na base de cálculo do PIS.

4. O entendimento adotado para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS também é cabível para excluir o ISSQN.

5. Apelação a que se dá parcial provimento.⁹⁹ (grifos nossos)

Nessas duas recentes decisões do TRF da 1ª Região, ambas publicadas em 28 de agosto de 2014, constam expressas alusões ao quanto decidido no RE nº 240.785/MG, apesar de que o julgamento deste, à época dessas decisões, ainda se encontrava pendente de conclusão, uma vez que a finalização desse julgado encontrava-se suspensa em face do pedido de vista então feito pelo Ministro Gilmar Mendes.

Depreende-se do exposto que o posicionamento sufragado pelo STF no RE nº 240.785/MG, quanto à impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, acabou sendo, também – pelo entendimento do TRF da 1ª Região –, extensivo à contribuição PIS/PASEP. Aliás, conforme registra Kiyoshi Harada, a COFINS é “um dos tributos que mais controvérsias têm suscitado ao longo de sua vigência. O mesmo acontece com o seu irmão gêmeo que é o PIS. Portanto, o que for dito em relação a um serve para o outro”¹⁰⁰.

Ademais, Harada afirma que está ocorrendo, inclusive, o alargamento da tese para excluir igualmente o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS pelo mesmo argumento utilizado pelo Supremo Tribunal Federal, atitude já esperada por uma questão de coerência¹⁰¹.

⁹⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível 2009.38.00.008362-9/MG**, Relator: Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Sétima Turma, e-DLF1 de 29.08.2015.

⁹⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível 0002108-62.2013.4.01.3304/BA**, Relatora: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma, e-DJF1 de 29.08.2014.

¹⁰⁰ HARADA, Kiyoshi. **Cofins - Controvérsias sobre a Sua Base de Cálculo**, Repertório de Jurisprudência 10B. 2013. p. 69.

¹⁰¹ Ibidem.

De fato, outro não foi o entendimento firmado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região quando do julgamento da Apelação nº 2008.34.00.005924-8/DF, julgada em 25 de abril de 2014, em que figurou como recorrente a Fazenda Nacional e como recorrida a empresa denominada Indústria Naval do Ceará S.A., de cuja ementa se extrai os seguintes excertos, que bem elucidam esse alargamento da questão pelo Judiciário:

TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DO JULGAMENTO. MEDIDA CAUTELAR. STF. PERDA DA EFICÁCIA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. EXCLUSÃO DO ISS/ISSQN DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS. CABIMENTO.

1. Foi proferida decisão pelo STF na ADC 18/DF deferindo pedido de medida cautelar para suspender o julgamento de todos os processos que envolvam a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei 9.718/98 (inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP). A vigência de tal medida cautelar foi prorrogada, estendendo sua eficácia por mais cento e oitenta dias, em 04/02/2009. Novamente, em 25/03/2010, ocorreu a prorrogação, ficando consignado no *decisum* que seria a última.

(...)

4. **A parcela relativa ao ISS/ISSQN não se inclui na base de cálculo do PIS e da COFINS.** Precedentes do STF e desta Corte. (grifos nossos)

Como mostrado, a eficácia da decisão proferida no julgamento do RE nº 240.785/MG restou adstrita às partes litigantes. Importante desdobramento, no âmbito do Poder Judiciário, será dado à questão da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS com a futura decisão com eficácia *erga omnes* no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/DF, a seguir tratada.

3.2 A Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/DF

Em virtude do contundente voto proferido no RE nº 240.785/MG pelo relator Ministro Marco Aurélio, voto este que já se encontrava, à época, seguido por outros cinco ministros, ou seja, já havia formado uma maioria no Supremo Tribunal Federal pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, o então Presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva, representado pelo então Advogado-Geral da União, José Antônio Dias Toffoli, ajuizou, em 10 de outubro de 2007, uma ação declaratória de constitucionalidade sobre o mesmo tema, a ADC nº 18/DF, com pedido de liminar, objetivando a declaração da constitucionalidade do disposto no inciso I do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

É relevante observar que a ADC nº 18/DF já passou por três ministros relatores. Essa ação foi distribuída originariamente para o Ministro Sepúlveda Pertence, a qual, em

decorrência de sua aposentadoria, foi redistribuída para o Ministro Menezes de Direito. Com o falecimento deste, coube a relatoria ao Ministro Celso de Mello.

Essa referida ação declaratória de constitucionalidade apresentou-se com um alcance maior do que o veiculado nos autos do RE nº 240.785/MG, uma vez que, diferentemente do que foi versado nos autos desse recurso, a ADC nº 18/DF não somente tratou da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, mas também da inclusão desse imposto na base de cálculo das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP¹⁰².

A importância do tema em discussão resta evidenciado também pela grande quantidade de interessados que figuram como *amici curiae*¹⁰³ na ADC nº 18/DF, entre os quais os Estados do Acre, Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Distrito Federal, bem como a Confederação Nacional da Indústria – CNI, Confederação Nacional do Comércio – CNC, Confederação Nacional do Transporte – CTN e Federação das Indústrias do Estado de Mato Grosso – FIEMT e Associação Brasileira dos Franqueados do McDonald's – ABFM, Associação Brasileira da Indústria Química – ABIQUIM e a Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo – FACESP.

Em 13 de agosto de 2008, o Supremo Tribunal Federal deferiu a medida cautelar requerida para suspender todas as ações judiciais em curso no País relativas ao tema. Com o escoamento do prazo de validade dessa suspensão, houve mais duas outras suspensões. O Plenário do STF, ao resolver questão de ordem em 25 de março de 2010, por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio, decidiu prorrogar, pela última vez, por mais 180 (cento e oitenta) dias, a eficácia da medida cautelar anteriormente deferida¹⁰⁴.

¹⁰² O art. 1º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, assim prescreve:

Art. 1º Esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF.

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Verbetes:** "Amigo da Corte". Intervenção assistencial em processos de controle de constitucionalidade por parte de entidades que tenham representatividade adequada para se manifestar nos autos sobre questão de direito pertinente à controvérsia constitucional. Não são partes dos processos; atuam apenas como interessados na causa. Plural: *Amici curiae* (amigos da Corte). Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/glossario/verVerbetes.asp?letra=A&id=533>> Acesso em: 20 mai. 2015.

¹⁰⁴ **Decisão:** O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, resolveu a questão de ordem no sentido de prorrogar, pela última vez, por mais 180 (cento e oitenta) dias, a eficácia da medida cautelar anteriormente deferida. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, o Senhor

O ajuizamento da ADC nº 18/DF teve por escopo resolver em caráter definitivo a questão por meio do controle concentrado, já que o julgamento em curso do RE nº 240.785/MG não era favorável às suas pretensões. Como dito, no bojo dessa ADC foi requerido ao Supremo Tribunal Federal o deferimento de medida cautelar com o fito de suspender todas as ações relativas à matéria em debate.

É consabido que o pedido na ação declaratória de constitucionalidade é pela constitucionalidade da norma. É certo, bem assim, que a medida cautelar em ação declaratória de constitucionalidade tem função distinta, qual seja, de suspender o julgamento dos processos que envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo objeto da ação até o julgamento definitivo da ADC pelo Supremo Tribunal Federal¹⁰⁵.

Em 14 de maio de 2008, o STF deu precedência ao julgamento da medida cautelar requerida na ADC 18/DF e concluiu, também, pelo adiamento da retomada do julgamento do RE nº 240.785/MG. Ficaram vencidos nessa questão de ordem os Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Nesse recurso extraordinário, como já explicitado anteriormente, a discussão circunscrevia-se à inclusão, ou não, do ICMS na base de cálculo da COFINS, ao passo que, na ADC nº 18/DF, houve a inclusão dos questionamentos acerca da base de cálculo do PIS/PASEP.

Conforme assevera Pedro Lenza, as decisões proferidas em sede de liminar em ação declaratória de constitucionalidade podem perfeitamente ser dotadas de efeito vinculante¹⁰⁶. Aliás, a concessão da liminar pelo Supremo Tribunal Federal, na ADC nº 18/DF, suspendendo as ações em curso, está em sintonia com o disposto no art. 21 da Lei nº 9.868¹⁰⁷, de 11 de novembro de 1999, que se encontra vazado nos seguintes termos:

Art. 21. O Supremo Tribunal Federal, por decisão da maioria absoluta de seus membros, poderá deferir pedido de medida cautelar na ação declaratória de constitucionalidade, consistente na determinação de que os juízes e os Tribunais suspendam o julgamento dos processos que envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo objeto da ação até seu julgamento definitivo.

Ministro Gilmar Mendes (Presidente) e Eros Grau e, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Cezar Peluso (Vice-Presidente). Plenário, 25.03.2010.

¹⁰⁵ PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Controle de Constitucionalidade**. 9. ed. São Paulo: Método, 2010, p. 134.

¹⁰⁶ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 9ª ed. São Paulo. Método, 2005, p. 170.

¹⁰⁷ BRASIL. **Lei nº 9.868, de 11 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 5 jun. 2015.

De outro lado, como já restou demonstrado anteriormente, a última prorrogação da medida cautelar na ADC nº 18/DF foi concedida em 25 de março de 2010. Tal fato resultou na expiração do prazo em 21 de setembro de 2010, o que deixou o Judiciário livre para dar andamento nas ações concernentes ao tema em discussão. Um exemplo disso resta estampado no julgamento do AgRg no REsp nº 1.264.655/RS, da relatoria do Ministro Humberto Martins, publicado no Diário de Justiça do dia 14 de outubro de 2011, consoante a ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE.

1. O óbice ao julgamento da presente demanda, antes imposto por decisão liminar proferida na MC na ADC 18, em curso no Supremo Tribunal Federal, não mais existe, haja vista que os efeitos da última prorrogação da liminar que suspendia o julgamento de todas as causas desta espécie, por mais 180 (cento e oitenta), expiraram em outubro de 2010.

2. A jurisprudência desta Corte Superior de Justiça, por suas duas Turmas de Direito Público, possui o uníssono entendimento de que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Súmulas 68 e 94/STJ. Precedentes: AgRg no Ag 1.071.044/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 8.2.2011, DJe 16.2.2011; AgRg no Ag 1.282.409/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 22.2.2011, DJe 25.2.2011.

O deferimento da medida cautelar na ADC nº 18/DF envolveu uma série de discussões no âmbito do Supremo Tribunal Federal, não somente em relação à matéria de fundo (inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS), mas também sobre os desdobramentos do julgamento do RE 240.785/MG, que se encontrava à época em curso e que tratava basicamente do mesmo tema.

Calham aqui os esclarecimentos trazidos à baila pelo Ministro Celso de Mello, nos autos da ADC nº 18/DF, em 20 de junho de 2014, segundo o qual a medida cautelar proferida nessa ADC não impediria o exame do referido RE. Vejamos:

Observo, por relevante, que se iniciou, em 24/08/2006, o julgamento do RE 240.785/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, cujo “thema decidendum” coincide com o deste processo, valendo destacar que 07 (sete) votos já foram nele proferidos, faltando colher, unicamente, os votos dos eminentes Ministros GILMAR MENDES, ROSA WEBER e JOAQUIM BARBOSA, além do meu próprio.

Cabe assinalar, ainda, que o julgamento do RE 240.785/MG, suspenso em decorrência de pedido de vista formulado pelo eminente Ministro GILMAR MENDES, já está em condições de prosseguir, eis que o Ministro GILMAR MENDES, segundo registra o sistema de consulta processual desta Corte, já devolveu os autos em 04/12/2007 para efeito de continuação do julgamento em referência.

Nem se diga, de outro lado, que o ajuizamento da ADC 18/DF impediria o prosseguimento do julgamento em causa, pois **a medida cautelar deferida em mencionado processo objetivo, mesmo que ainda vigente e eficaz, não impediria o exame do RE 240.785/MG**, pois – é importante lembrar – o Plenário desta

Suprema Corte, ao deferir o provimento cautelar em questão (hoje não mais subsistente), suspendendo o julgamento das demandas que envolvessem a aplicação do art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98, expressamente excluiu do alcance de referida suspensão cautelar “os processos em andamento no Supremo Tribunal Federal”. (grifos nossos)

Em virtude desse posicionamento do STF, houve, enfim, quase quatro meses depois desse posicionamento externado pelo Ministro Celso de Melo, a conclusão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, que ocorreu, como já dito anteriormente, em 8 de outubro de 2014.

Segundo Fábio Martins de Andrade, é inquestionável a manobra processual utilizada pela Presidência da República quando da propositura da ADC nº 18/DF; no entanto, “a expectativa em relação ao seu julgamento é de que a tendência então verificada quando do julgamento parcial do RE 240.785 seja reafirmada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento do mérito da ADC 18”¹⁰⁸.

Caso o Supremo Tribunal Federal mantenha seu posicionamento quanto à inconstitucionalidade da inclusão da parcela do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, o Plenário do STF terá de se debruçar sobre qual seria o efeito da decisão na ADC 18/DF. A União vindica a atribuição do efeito prospectivo *ex nunc*, conforme restou assente na petição inicial dessa ADC, ao argumento pragmático, de cunho econômico, de que haveria um rombo das contas públicas. No entanto, há fundamentos bastantes “no sentido da impossibilidade da aplicação do efeito *ex nunc* nesta situação específica e que poderão ser mais bem explorados e aprofundados quando do julgamento deste aspecto depois de resolvido o mérito da referida questão no sentido contrário ao Fisco”¹⁰⁹.

3.3 O ICMS na Base de Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS na Importação e a Decisão Proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 559.937/RS

Por fim, cabe mostrar que, em 20 de março de 2013, ou seja, antes da conclusão do julgamento do RE nº 240.785/MG, o Supremo Tribunal Federal julgou questão relevante, envolvendo a aplicação da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004¹¹⁰, que “dispõe sobre a

¹⁰⁸ ANDRADE, Fábio Martins de. Op. cit. p. 61

¹⁰⁹ Ibidem.

¹¹⁰ BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Presidência da

Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços”.

Ao julgar o RE nº 559.937/RS, relatado pela Ministra Ellen Gracie – em que foi reconhecida a repercussão geral da matéria, que foi atribuída anteriormente nos autos do RE nº 559.607/SC, que versou sobre a mesma matéria –, o STF negou provimento ao recurso extraordinário para reconhecer a inconstitucionalidade da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04.

A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que dispõe sobre a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços, assim dispõe em seu art. 7º, inc. I:

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei.

Os argumentos apresentados pela União no RE nº 559.937/RS, que teve como recorrida a empresa gaúcha Vernicitec Ltda, foram no sentido de que deveria haver isonomia de tratamento entre as tributações relativas às importações e as tributações das operações internas. Tal pretensão foi refutada pelo STF que, peremptoriamente, à unanimidade de votos, na esteira do voto apresentado pela Ministra Relatora Ellen Gracie, entendeu que não há como equiparar a tributação da importação com a tributação das operações internas, uma vez que “o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento, ou a receita, conforme o regime”¹¹¹.

Com o intuito de haver modulação dos efeitos da decisão proferida no RE nº 559.937/RS, a União opôs embargos de declaração, os quais foram rejeitados, ocasião em que

República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm>. Acesso em 5 jun. 2015.

¹¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 559.937/RS**. Recorrente: Vernicitec Ltda. Relator: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 07 de março de 2013. Brasília, DF, 07 de junho de 1995. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>>. Acesso em: 7 jun. 2015.

o Ministro Dias Toffoli, ao proferir seu voto, seguido pelos demais ministros presentes na sessão, asseverou que a simples alegação da União de que haveria perda de arrecadação não é argumento bastante para justificar a pretendida modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade e que “modular os efeitos, no caso dos autos, importaria em negar o próprio direito ao contribuinte de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos”¹¹².

Em decorrência dessa derrota da União no STF, foi editada a Medida Provisória nº 668, de 30 de janeiro de 2015, alterando a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, para elevar as alíquotas do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação para 2,1% e 9,65%, respectivamente, contra os 1,65% e 7,6% praticados anteriormente. Com efeito, os produtos importados terão de pagar, em regra, 11,75% de PIS/COFINS, excetuado o setor de perfumarias e cosméticos, cuja alíquota passa de 12,5% para 20%¹¹³.

¹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 559937/RS**. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 17 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6937371>>. Acesso em 6 jun. 2015.

¹¹³ MARCELLO, Maria Carolina. Senado aprova MP 668, que eleva impostos sobre importados. **Exame.com**. Brasília, DF, 28 de maio de 2015. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/senado-aprova-mp-668-que-eleva-impostos-sobre-importados>>. Acesso em: 9 jun. 2015.

CONCLUSÃO

Neste trabalho, analisou-se, em primeiro lugar, as características individuais do ICMS, do PIS/PASEP e da COFINS, reforçando-se as principais características de cada um desses tributos, bem como as transformações de cada um deles no decorrer do tempo. Cabe lembrar que os três tributos incidem sobre o consumo, por serem indiretos, ou seja, pelo fato de que o ônus tributário é repassado ao consumidor final.

Como visto, é extremamente significativa a relevância do PIS/PASEP e da COFINS para o orçamento federal. Não é de se estranhar, portanto, que é objeto de intensa discussão nos tribunais superiores a inclusão, na base de cálculo dessas contribuições, do ICMS (que compôs, sozinho, quase 10% dessa base de cálculo no ano de 2014).

Como mostrado no segundo capítulo desta monografia, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS fere princípios constitucionais de toda ordem, como o do pacto federativo e o da uniformidade geográfica. Além disso, ao se dar interpretação diversa aos conceitos de *faturamento* e *receita*, há ofensa direta ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual não se pode dar entendimento diferente aos conceitos previamente estabelecidos pelo Direito Privado.

No terceiro capítulo, vimos que, caso o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral e na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, confirme o entendimento firmado no RE nº 240.785/MG (julgamento esse que declarou inconstitucional, com eficácia *inter partes*, a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS), tal julgamento significará uma grande satisfação para os empresários. Representará, entretanto, a perda de bilhões de reais para a União, haja vista a importância arrecadatória das contribuições sociais aqui estudadas.

Viu-se, também, que o posicionamento do Supremo Tribunal Federal vem influenciando de forma notável os Tribunais Regionais Federais; o Superior Tribunal de Justiça, no entanto, ainda se mantém majoritariamente a favor da inclusão desse imposto estadual na base de cálculo das referidas contribuições sociais, o que demonstra que o debate judicial da questão ainda há de continuar.

Com a declaração de inconstitucionalidade – no ano de 2013, no julgamento do RE nº 559.937/RS – da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, vê-se a consolidação do que o ministro Gilmar Mendes ressaltou quando do proferimento de seu voto-vista no RE nº 240.785/MG: o aumento de alíquotas do

PIS/PASEP e da COFINS em virtude da exclusão do ICMS da base de cálculo dessas contribuições, a fim de que a Fazenda Pública possa compensar a receita perdida com essa exclusão. De fato, era de se esperar tal ato por parte do Governo.

Por fim – caso o Supremo Tribunal Federal julgue inconstitucional, com eficácia *erga omnes*, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS – deve haver aumento das alíquotas dessas contribuições, o que, à primeira vista, não seria um ato contra a Constituição Federal. É vedado à Receita Federal do Brasil, entretanto, fazer uso de manobras inconstitucionais, como a inclusão indevida do ICMS na base de cálculo dessas contribuições, com o intuito de onerar ainda mais o contribuinte.

Em suma, buscamos, ao longo da realização desta monografia, elucidar que, embora a Fazenda Nacional sempre tenha se posicionado a favor da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, não há fundamentos constitucionais e legais válidos para a referida inclusão. O direito dos contribuintes de obter a repetição de valores indevidamente pagos não pode, em hipótese alguma, como pretendemos esclarecer, ser ofuscado em virtude dos falhos argumentos trazidos pela Fazenda Pública.

REFERÊNCIAS

Doutrina:

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

_____. **Direito Tributário Esquematizado**. 7. ed. rev. e atual., Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE, Fábio Martins de. **A ADC 18 e a Modulação Temporal dos Efeitos: por que a Eventual Decisão acerca da Inconstitucionalidade da Inclusão da Parcela do ICMS na Base de Cálculo da Cofins e do PIS na ADC 18 não deve ter efeito *ex nunc* em Benefício da Fazenda Nacional**. Revista Dialética do Direito Tributário nº 166. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Aires F. **A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos**. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 103, abril/2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. **Custeio da Seguridade Social: aspectos constitucionais e contribuições específicas**. São Paulo: Atlas, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. rev. e ampl., Malheiros: São Paulo, 2011.

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **O ICMS não integra a base de cálculo do PIS/COFINS – ADC Nº 18**. Revista Eletrônica de Direito Tributário. ABDF. Número 4. Rio de Janeiro. 2012. Disponível em: <<http://www.abdf.com.br/revista/artigo/178-o-icms-nao-integra-a-base-de-calculo-do-piscofins--adc-no-18>>. Acesso em: 2 jun. 2015.

FREITAS, André Luis Martins; BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. **A Inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS fundamentada também nos princípios do Pacto Federativo e da Uniformidade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 147. São Paulo: Dialética, 2007.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F.. **Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Sequência: Florianópolis. Online. 2013, n. 66, p. 213-234. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/seq/n66/09.pdf>>. Acesso em: 23 jun. 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 24. ed. ver. e atual. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. **Cofins – Controvérsias sobre a Sua Base de Cálculo**, Repertório de Jurisprudência 10B. 2013.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 9ª ed. São Paulo. Método, 2005.

MARCELLO, Maria Carolina. Senado aprova MP 668, que eleva impostos sobre importados. **Exame.com**. Brasília, DF, 28 de maio de 2015. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/senado-aprova-mp-668-que-eleva-impostos-sobre-importados>>. Acesso em: 9 jun. 2015.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **Princípios do Direito Tributário**. Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIII, n. 76, maio 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7866>. Acesso em jun 2015.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Controle de Constitucionalidade**. 9. ed. São Paulo: Método, 2010.

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das empresas e outras entidades no Brasil.** São Paulo: Quartier Latin, 2009.

POMBO, Bárbara. Receita Federal atualiza para R\$ 250 bilhões impacto de julgamento sobre Cofins. **Jota Jornalismo Ltda.** 8 de outubro de 2014. Disponível em: <<http://jota.info/materias72-receita-federal-atualiza-para-r-250-bilhoes-impacto-de-julgamento-sobre-cofins>>. Acesso em: 2 mai. 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANDRONI, Paulo. **Novíssimo Dicionário de Economia.** 1. ed. São Paulo: Best Seller, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário,** 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

Processos Judiciais:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 169.091/RJ.** Recorrente: Wordvision Filmes do Brasil Ltda. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 7 de junho de 1995. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=217704>>. Acesso em: 15 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1 - 1/Distrito Federal.** Requerentes: Presidente da República, Mesa do Senado e Mesa da Câmara dos Deputados. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 1/12/1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881>> Acesso em: 24 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 390.840/MG.** Recorrente: UNIMED Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. Relator:

Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 09 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261694>>. Acesso em: 26 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Voto no Recurso Extraordinário nº RE 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S.A. Distribuidor de Peças. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 8 de outubro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>>. Acesso em 28 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S.A. Distribuidor de Peças. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 8 de outubro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>>. Acesso em 28 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/Distrito Federal**. Requerentes: Presidente da República. Relator: Ministro Meneses de Direito [Relator atual: Ministro Celso de Mello]. Brasília, DF, 10 de outubro de 2007. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2565325>> Acesso em: 2 jun. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **3ª Questão de Ordem na Medida Cautelar na ADC nº 18/DF**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 25 de março de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=612343>> Acesso em: 2 jun. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Informativo STF nº 161**. Brasília, DF, 6 a 10 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo161.htm#Incidência da COFINS sobre o ICMS>>. Acesso em: 2 jun. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 390.840/MG**. Recorrente: UNIMED Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 09 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261694>>. Acesso em: 26 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 559.937/RS**. Recorrente: Vernicitec Ltda. Relator: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 20 de março de 2013. Brasília, DF, 07 de junho de 1995. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>>. Acesso em 7 jun. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 559937/RS**. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 17 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6937371>>. Acesso em 6 jun. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AREsp 593627/RN**, Relator Ministro Sérgio Kukina. Excerto do voto vencido do Ministro Sérgio Kukina nos auto do . Brasília, DF, 10.03.2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201402568632&dt_publicacao=07/04/2015>. Acesso em 2 jun. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1510905/BA**, Relator Ministro Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 28/04/2015. DJe de 06/05/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no Ag 1432175/MG**, Relator Ministro Sérgio Kukina, 1ª Turma, julgado em 04/11/2014, DJe de 11/11/2014.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível 2009.38.00.008362-9/MG**, Relator: Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Sétima Turma, e-DLF1 de 29.08.2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível 0002108-62.2013.4.01.3304/BA**, Relatora: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma, e-DJF1 de 29.08.2014.

Legislação:

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 mai. 2015.

_____. Constituição (1946). **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 20 mai. 2015.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e dá outras providências (LEI KANDIR). Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em 21 mai. 2015.

_____. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp70.htm>. Acesso em: 15 mai. 2015.

_____. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o

pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm>. Acesso em 25 mai. 2015.

_____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm>. Acesso em 25 mai. 2015.

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1988.** Altera a Legislação Tributária Federal. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 25 mai. 2015.

_____. **Lei nº 9.868, de 11 de novembro de 1999.** Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em 5 jun. 2015.

_____. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm>. Acesso em 5 jun. 2015.

_____. Receita Federal. **Parecer Normativo nº 77, de 23 de outubro de 1986.** Brasília. 2015. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30951>>. Acesso em 2 jun. 2015.

_____. Tribunal Federal de Recursos. **Súmula nº 161.** Não se inclui na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao IPI. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/75/TFR/161.htm>>. Acesso em: 28 mai. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 68.** A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=470>. Acesso em: 2 jun. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 94.** A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=440> Acesso em 2 jun. 2015.