

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO “PROF. JACY DE ASSIS”

LARISSA FREIRIA DA COSTA

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

Uberlândia
2017

LARISSA FREIRIA DA COSTA

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

Monografia apresentada na Faculdade de
Direito da Universidade Federal de
Uberlândia, Campus Santa Mônica, como
requisito básico para a conclusão do Curso
de Direito, sob a orientação do Professor
Marco Aurélio Nogueira.

Uberlândia
2017

Dedico esse trabalho a todos que colaboraram para sua elaboração, meu professor Marco Aurélio Nogueira pela orientação, meus colegas de classe pelas experiências trocadas, meus pais, Melk e Ivana pelos ensinamentos valiosos sobre a importância do estudo, dedicação e comprometimento, meu irmão Pedro e todos os meus familiares pelo apoio incondicional, mas acima de tudo, à Deus, por ter me guiado até aqui e me fortalecido nos momentos de dificuldade.

RESUMO

Este trabalho versa sobre a inconstitucionalidade da inclusão da parcela do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, tema extremamente relevante e controverso, que vem sendo objeto de intensa discussão nos tribunais brasileiros. O Supremo Tribunal Federal enfrentou o caso em 08.10.2014, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 240.785/MG, quando decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS (que possui a mesma base de cálculo do PIS/PASEP, apesar deste não ter sido objeto da ação), sendo que a decisão, embora tenha influenciado de forma notável os demais órgãos do Poder Judiciário, restou adstrita às partes envolvidas. A decisão com eficácia *erga omnes* ocorreu somente agora, em 15.03.2017, quando o STF julgou o Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, em sede de repercussão geral, fixando a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. Existe ainda a Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 18/DF sobre o mesmo assunto, aguardando julgamento. 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, com espelho no Direito Comercial, 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.

ABSTRACT

This paper deals with the unconstitutionality of the inclusion of the ICMS installment in the calculation basis of the PIS / PASEP and COFINS contributions, an extremely relevant and controversial topic that has been the subject of intense discussion in the Brazilian courts. The Federal Supreme Court faced the case on October 8, 2014, in the judgment of the Extraordinary Appeal No. 240,785/MG, when it ruled that the inclusion of ICMS in the calculation base of COFINS was unconstitutional (which has the same calculation basis as PIS/PASEP, although this was not the subject of the action). Although the decision had a notable influence on the other organs of the Judiciary, remained attached to the parties involved. The decision *erga omnes* effectively occurred only now, on March 15, 2017, when the Supreme Court judged the Extraordinary Appeal No. 574.706/PR, with general repercussion, establishing the thesis that ICMS does not compose the basis of calculation of PIS/PASEP and COFINS. There is also the Declaratory Action of Constitutionality No. 18/DF on the same subject, awaiting judgment. In order to seek recognition of the constitutionality of the inclusion of ICMS in the calculation basis of PIS/PASEP and COFINS and to avoid the loss of billions of reais in collection, the Public Treasury argues that, by virtue of its calculation "on the inside", ICMS cannot be dissociated from the revenue and total revenue of the taxing undertakings. In this paper, we intend to point out the failures of such arguments, in defense of the taxpayers, under the aegis of the Tax Law principles, with a mirror in the Commercial Law, showing that the concepts of billing and revenue cannot, in any way, encompass the amount related to ICMS.

Key words: ICMS. PIS / PASEP. COFINS. Calculation basis. Revenues. Recipe.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
1 – CAPÍTULO 1.....	7
1.1 – Conceito de Tributo.....	7
1.2 – Espécies de Tributo.....	11
1.2.1 – Impostos.....	11
1.2.2 – Taxas.....	12
1.2.3 – Contribuições de Melhoria.....	13
1.2.4 – Empréstimos Compulsórios.....	14
1.2.5 – Contribuições Especiais.....	15
1.3 – PIS/PASEP e COFINS.....	15
1.4 – ICMS.....	16
2 – CAPÍTULO 2.....	19
2.1 – Digressão legislativa do PIS/PASEP e da COFINS.....	20
2.2 – O cerne da hipótese material de incidência do PIS/COFINS.....	23
2.3 – Da impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.....	30
3 – CAPÍTULO 3.....	32
3.1 – O julgamento do Recurso Extraordinário n.º 240.785/MG e seus reflexos perante o Superior Tribunal de Justiça.....	33
3.2 – O julgamento do Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR em sede de repercussão geral.....	43
3.3 – A Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 18.....	48
CONCLUSÃO.....	50
REFERÊNCIAS.....	51

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a inconstitucionalidade 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).

Trata-se de questão bastante relevante que a há muito vem sendo objeto de intensa discussão nos tribunais brasileiros, vez que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça divergem sobre a questão, influenciando os demais tribunais. Contudo, o cenário jurisprudencial atual sofreu grande impacto com o julgamento em sede de repercussão geral do RE 574.706/PR pelo STF, em março de 2017, conforme se verificará no decorrer do presente estudo.

Embora 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 subsistem.

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.¹

Fato é que se trata de matéria extremamente significativa para os cofres públicos, tanto no sentido de diminuição da arrecadação, quanto no sentido de restituição dos valores pagos indevidamente pelos contribuintes, se declarada a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (sistemática da tributação por dentro). De acordo com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a estimativa de impacto

¹ 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.

econômico para restituição desses valores, considerados os últimos 10 anos de recolhimento, seria de R\$ 250,3 bilhões².

Ressalte-se que, se por um lado o Supremo Tribunal Federal denota 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.

O estudo divide-se em três capítulos, sendo que com o auxílio da doutrina e da jurisprudência, ficará evidenciada a razão pela qual não se pode incluir o ICMS na base de cálculo das citadas contribuições, uma vez que se trata de valor que não representa acréscimo patrimonial para o contribuinte, ao contrário, trata-se de custo para esse.

O primeiro capítulo dedica-se a conceituação do PIS/PASEP e da COFINS, bem como do ICMS, trazendo antes uma visão geral sobre tributo em suas diversas características, bem como suas espécies, a fim de contextualizar o tema no ordenamento jurídico constitucional e infraconstitucional.

Já no segundo, adentra-se de fato no tema central do presente trabalho, qual seja a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, por meio de um levantamento histórico da legislação que determina as bases de cálculo de referidas contribuições, para que, sob à luz do posicionamento doutrinário, possa-se analisar os conceitos de “receita” e “faturamento”.

Por fim, o terceiro capítulo versa sobre o atual entendimento dos tribunais pátrios quanto à matéria, analisando-se mais a fundo o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, em três casos que definem o tema.

² BRASIL. **Lei n.º 13.408, de 26 de dezembro de 2016.** Anexo V – Riscos Fiscais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13408.htm>. Acesso em: 31 mar. 2017.

1 – CAPÍTULO 1

Antes de adentrarmos propriamente no mérito do presente estudo, faz-se necessária uma contextualização sobre os principais conceitos que incidem no tema, especialmente no que concerne a conceituação dos elementos em debate, quais sejam, o PIS/PASEP, a COFINS e o ICMS.

Inicialmente, nos dedicaremos ao estudo do tributo, destrinchando o artigo 3º do Código Tributário Nacional, que o conceitua, a fim de identificarmos as elementares que o compõe.

Ademais, analisaremos as teorias de classificação do tributo (dualista, tripartida, pentapartida e quadripartida), passando por suas diversas espécies (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais) até chegarmos, por fim, na conceituação do PIS/PASEP, da COFINS e do ICMS.

1.1 – Conceito de Tributo

Diferente de outros conceitos jurídicos, discutidos e consolidados pela doutrina e jurisprudência, o conceito de tributo é legalmente determinado. Conforme bem expõe Hugo de Brito Machado: “(...) em princípio, não é função da lei conceituar (...), entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos”³.

Diante disso, tem-se no art. 3º do Código Tributário Nacional, o conceito de tributo:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.⁴

Uma vez determinado legalmente, não há o que se falar em conceitos divergentes, cabendo, portanto, somente um estudo mais aprofundado sobre seus diversos elementos.

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 55.

⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 15 dez. 2016.

Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho começa destrinchando o art. 3º da seguinte forma:

“a) Tributo é uma prestação pecuniária compulsória
(...) Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias”.⁵

Hugo de Brito Machado complementa:

“Pode parecer desnecessário qualificar-se a prestação tributária como compulsória. Não é assim, todavia. Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade”.⁶

Dessa parte, ganha destaque um aspecto de extrema relevância: o pecuniário. Ter o legislador disposto isso no artigo, até com certo pleonismo, visto a utilização dos vocábulos “pecuniária” e “moeda”, não foi mero erro ou descuido daquele, pelo contrário. O legislador assim o fez, para deixar estabelecida a proibição da realização de trabalho como forma de pagamento de tributo (*in labore*), bem como a instituição de tributos em natureza, ou seja, aqueles expressos em unidade de bens diversos do dinheiro (*in natura*).

Hugo de Brito assim os determina:

“Tributo *in natura* seria aquele estabelecido sem qualquer referência a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a importação de trigo cuja lei instituidora determinasse que por cada tonelada de trigo importado o importador entregaria, a título de tributo, cem quilos de trigo à União.
(...)
Tributo *in labore* seria aquele instituído também sem qualquer referência a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a atividade profissional cuja lei instituidora determinasse que todo profissional liberal seria obrigado a dar um dia de serviço por mês à entidade tributante”.⁷

Desta forma, o legislador buscou deixar absolutamente expressa a proibição de pagamento de tributo que não por meio pecuniário. Fato há que existem algumas exceções à esta regra, concernentes ao pagamento de tributos por meio do oferecimento de bens móveis ou imóveis, mas por tratarem-se de exceções tão raras, não há razão para aprofundamento no tema.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 57.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 56.

⁷ Ibidem, p. 57.

Prosseguindo no estudo do art. 3º, Paulo de Barros separa outra parte do dispositivo:

“c) Que não constitua sanção de ato ilícito
(...) os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários. Como são idênticos os vínculos, isoladamente observados, é pela associação ao fato que lhe deu origem que vamos conhecer a índole da relação”.⁸

Hugo de Brito complementa:

“O tributo se distingue da *penalidade* exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato *ilícito*, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo *ilícito*”.⁹

Importante ressaltar que rendimentos auferidos em atividades ilícitas não estão livres do recolhimento tributário. Hugo de Brito continua:

“Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na *hipótese de incidência* tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um *fato gerador* de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo irrelevantes do ponto de vista tributário”.¹⁰

Adiante, tem-se ainda no art. 3º, a presença de um importante princípio. Nesse sentido, Paulo de Barros prossegue com sua análise:

“d) Instituída em lei
Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei, é o cânone da legalidade, inscrito peremptoriamente no art. 5º, II da Constituição Federal. E reiterando o mandamento, agora com foros de especialização, voltou o constituinte a ferir o assunto, enunciando no art. 150, I, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao constituinte, instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (...)”.¹¹

No conceito de tributo trazido pelo art. 3º do CTN, vislumbra-se fortemente o princípio da legalidade, previsto na Constituição Pátria, em seu art. 150, inciso I. Assim,

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 58.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 58.

¹⁰ Ibidem, p. 58.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 58.

somente por virtude de lei será possível à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir ou aumentar tributos. Tal disposição remete a noção primordial de segurança jurídica, uma vez que retira das mãos dos entes federativos, o poder discricionário de arbitrar tributos.

Ainda sobre esta parte do enunciado, Hugo de Brito Machado expõe que “a lei instituidora do tributo é, em princípio, a lei *ordinária*. Só nos casos expressamente previstos pela Constituição é que se há de exigir lei *complementar* para esse fim”.¹²

Por fim, Paulo de Barros Carvalho pontua o último aspecto do artigo:

“e) E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (...) Se é verdade que atos importantes do procedimento de arrecadação tributária pertencem à classe dos vinculados, outros muitos existem, dentro da mesma atividade, em que o administrador está autorizado, pela lei, a integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, operando com critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal”.¹³

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado elucida que “dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa *plenamente* vinculada, quer significar que a autoridade administradora não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei”.¹⁴

Isso significa dizer que a lei deve ser clara, objetiva e contundente ao determinar os pressupostos para a prática dos atos e conteúdo que estes devem ter. Deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo mais. Logo, não pode ficar a critério da autoridade administrativa.

Caso haja indeterminações na lei, estas devem ser preenchidas normativamente, qual seja pela edição de ato normativo, aplicável a todos quantos se encontrarem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de cobrança do tributo é sempre vinculada, ainda quando a norma albergue conceitos vagos ou indeterminados.

Uma vez destrinchado o conceito de tributo proveniente do art. 3º do CTN, passemos à classificação do mesmo.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 60.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. P. 59.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 61.

1.2 – Espécies de Tributo

Quanto a classificação das espécies de tributos, tanto a jurisprudência como a doutrina, fomentam a discussão em torno de quantas espécies de tributo de fato existem. Isso porque o art. 145 da Constituição Federal faz referência apenas a três espécies tributárias, quais sejam: **os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria**. Senão vejamos:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.¹⁵

A partir desse artigo, surgiram quatro principais teorias buscando a classificação dos tributos: a primeira, **dualista, hipartida ou bipartite**, que afirma serem espécies tributárias somente os *impostos* e as *taxas*; a segunda, **tripartida, tricotômica ou tripartite**, que divide os tributos em *impostos*, *taxas* e *contribuições de melhoria*; a terceira, **pentapartida ou quinquipartida**, que a estes acrescenta os *empréstimos compulsórios* e as *contribuições especiais*, previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal; e, por último, a **quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite**, que simplesmente junta todas as contribuições em um só grupo, de forma que os tributos seriam *impostos*, *taxas*, *contribuições* e *empréstimos compulsórios*.¹⁶

Contudo, para os fins desse trabalho, adotaremos, assim como a doutrina majoritária e o Supremo Tribunal Federal, a teoria pentapartida. Desta forma, tributos podem ser: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

¹⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 dez. 2016.

¹⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010, p. 50.

1.2.1 – Impostos

Conforme disposto no art. 16 do Código Tributário Nacional, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Logo, trata-se de tributo não vinculado.

Márcio Severo Marques ressalva que, com relação aos impostos, “além da inexistência de vinculação entre a atividade estatal e o contribuinte, no que tange à materialidade do antecedente normativo autorizado pelas normas de estrutura veiculadas pela Constituição, a ausência de vinculação no que tange ao produto de sua arrecadação a uma despesa específica, que é vedada pelo texto constitucional”.¹⁷

Ainda sobre o conceito de imposto, Paulo de Barros Carvalho expõe: “(...) podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.¹⁸

Roque Antonio Carrazza complementa:

“Assim, juridicamente falando, imposto é uma modalidade de tributo que tem por *hipótese de incidência* um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal.

(...)

Os impostos são, pois, prestações pecuniárias desvinculadas de qualquer relação de troca ou utilidade.

(...)

O imposto – se quisermos fugir da definição pela negativa – sempre tem por hipótese de incidência ou um comportamento do contribuinte, ou uma situação jurídica na qual ele se encontra. Uma coisa, porém, é certa: o *fato impositivo* do imposto é sempre realizado pelo contribuinte, sem nenhuma relação específica com qualquer atividade do ente público”.¹⁹

1.2.2 – Taxas

A taxa é o tipo de tributo que seguramente mais causa divergência entre os doutrinadores. Tanto que não há pacificação quanto à sua definição, nem seu exato enquadramento entre as espécies tributárias.

¹⁷ MARQUES, Márcio Severo. Propriedade Intelectual. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 46.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, Op. Cit., p. 68.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 463 e 464.

Por isso, colecionamos abaixo algumas dessas conceituações, a fim de se chegar o mais próximo do que de fato é a taxa.

Para Hugo de Brito Machado, taxa é, em síntese, “espécie de tributo cujo fato gerador é o exercício regulador do poder de polícia, ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte”.²⁰

Já Márcio Severo Marques, resume que a taxa é, “o exercício de uma atividade estatal referida ao contribuinte que autoriza a cobrança da taxa, impondo, por outro lado, a destinação da receita decorrente de sua arrecadação ao custeio dessa atividade”.²¹

Roque Antonio Carrazza diz que “taxa é uma obrigação *ex lege* que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa”.²²

Por fim, Paulo de Barros Carvalho: “Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte”.²³

A taxa é, portanto, diversa do imposto, na medida que não há uma atividade ou situação do particular submetida à tributação, porque prescinde de uma manifestação de riqueza para que seja autorizada sua cobrança, e, finalmente, porque tem destinação específica, sendo, assim, um tributo vinculado.

1.2.3 – Contribuições de Melhoria

Permite a Constituição Federal que as pessoas políticas de direito constitucional interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – além dos impostos que lhes foram outorgados e das taxas previstas no art. 145, II, instituem *contribuições de melhoria*, arrecadadas dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas.²⁴

Hugo de Brito Machado ensina que a contribuição de melhoria é “espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização do imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 428.

²¹ MARQUES, Márcio Severo. Op. Cit., p. 48.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 469.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 71.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 73.

ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis”.²⁵

Roque Antonio Carrazza, citando Geraldo Ataliba, diz que a contribuição de melhoria é “um tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte”.²⁶

Prossegue: “(...) a contribuição de melhoria, embora decorra da obra pública, depende, para nascer, de um fator intermediário: a valorização do imóvel do contribuinte, em razão desta atuação estatal. É por isso que é considerada um tributo *indiretamente* vinculado a uma atuação estatal, que, no caso, é a obra pública”.²⁷

1.2.4 – Empréstimos Compulsórios

A matéria que trata dos Empréstimos Compulsórios vem descrita no art. 148 da Constituição Federal, seus respectivos incisos e parágrafo único. Senão vejamos:

“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.²⁸

Trata-se, portanto, de tributo de competência exclusiva da União e deverá ser exercitada mediante lei complementar, apenas nas hipóteses mencionadas pelos incisos acima. Paulo de Barros Carvalho explica:

“Nunca será demasiado reafirmar a índole tributária dos empréstimos compulsórios: satisfazem, plenamente, as cláusulas que compõem a redação do art. 3º do Código Tributário Nacional, tido como expressão eloquente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entende por “tributo” de nada importando o *plus* representado pela necessidade de restituição, ínsita ao conceito de “empréstimo”, porque bem sabemos que o nome atribuído à figura ou o destino que se dê ao produto da arrecadação nada acrescem à natureza jurídica do tributo (CTN, art. 4º)”.²⁹

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 440.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 494.

²⁷ Ibidem, p. 495.

²⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 dez. 2016.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 65.

1.2.5 – Contribuições Especiais

O art. 149, caput, do texto constitucional prescreve a possibilidade de a União instituir contribuições como instrumento de sua atuação no âmbito social, na intervenção do domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas. Três, portanto, são as espécies de contribuição: (i) social, (ii) interventiva e (iii) corporativa, tendo o constituinte empregado, como critério classificatório, a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado.

As contribuições sociais, por sua vez, são subdivididas em duas categorias: (i) genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação, etc. (art. 149, caput); e (ii) destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, previdência e assistência social (art. 149, caput, e §1º, conjugados com o art. 195).³⁰

Acerca das contribuições sociais, Hugo de Brito Machado expõe: “Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social”.³¹

É dentro dessa classificação, mais especificamente na subcategoria das contribuições sociais de seguridade social, que entram as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, melhor estudados a seguir.

1.3 – PIS/PASEP e COFINS

A contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) possui duas destinações, a primeira pretende promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas enquanto que a segunda se destina à formação do patrimônio do servidor público, respectivamente.

Destarte, importante mencionar que tais contribuições foram concebidas originariamente em leis complementares distintas, sendo o PIS instituído pela Lei Complementar n.º 7 de 07.09.1970 e o PASEP pela Lei Complementar n.º 8 de 03.12.1970. Tais contribuições, destinadas ao financiamento da seguridade social, foram

³⁰ Ibidem, p. 76 e 77.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 414.

unificadas e, a partir de 01.07.1976, passaram a ser denominadas, simplificadaamente, PIS/PASEP.³²

Tais contribuições encontram amparo específico na Constituição Federal de 1988, no seguinte dispositivo:

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.

Já a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) veio substituir o antigo FINSOCIAL, sendo instituída, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, pela Lei Complementar n.º 70, de 30.12.1991, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Trouxe o art. 2º do referido diploma legal, a determinação da base de cálculo e alíquota, *in verbis*: “A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (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”. Assim, o valor da COFINS era o resultante da aplicação de 2% sobre o faturamento da sociedade.

Tanto o PIS/PASEP quanto a COFINS são classificadas pelo direito tributário brasileiro como sendo contribuições sociais de seguridade social (sistema que engloba a assistência social, a previdência social e o sistema público de saúde).

Tais contribuições estão previstas no art. 195 da Constituição Federal e são financiadas por toda a sociedade, direta ou indiretamente, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União (art. 165, §5º, III), dos Estados-Membros, do Distrito Federal, dos Municípios e de demais contribuições previstas em lei.

³² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 525.

1.4 – ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme disposto no art. 155, inciso II da Constituição Federal.³³

Trata-se de um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro, conforme explica Leandro Paulsen:

“Sua legislação é extensa, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos parágrafos 2º a 5º, passando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, § 2º, XII, da CF, LC 87/96) e envolvendo também convênios entre os estados (Convênios CONFAZ) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos.⁵⁴¹ Isso sem falar nas leis instituidoras do tributo em cada Estado, nos regulamentos e na plêiade de outros atos normativos infralegais que detalham sua aplicação concreta. Importa compreendermos as linhas gerais de todo esse microssistema”.³⁴

Acerca do histórico desse tributo, Eduardo Sabbag expõe que “o ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, § 2º, I, CF), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal. Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional – art. 155, § 2º, I ao XII, CF, robustecido pela Lei Complementar n. 87/96, que substituiu o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal”.³⁵

³³ 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.

³⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 181.

³⁵ SABBAG, Eduardo. Op. Cit., p. 1047.

Importante ressaltar que o ICMS é nomenclatura geral para diversos impostos sob o mesmo título, cada qual com seu fundamento constitucional próprio, podendo assim ser divididos, de acordo com o doutrinador Leandro Paulsen³⁶:

- ICMS interno relativo às operações de circulação de mercadorias;
- ICMS interno relativo às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- ICMS-Importação relativo às entradas de bens ou mercadorias no território nacional;
- ICMS-Importação relativo aos serviços prestados no exterior; e
- ICMS sobre operações mistas, que incide sobre o valor total da operação quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

Relevante mencionar que o ICMS é não-cumulativo, conforme disposto no art. 155, §2º, inciso I, da Carta Magna³⁷. Nesse sentido, Eduardo Sabbag explica:

“O ICMS será não cumulativo, compensando -se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e o de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Podemos, ainda, entender a regra constitucional da não cumulatividade como o postulado em que o imposto só recai sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando assim a ocorrência do chamado efeito “cascata”, decorrente da incidência do imposto sobre imposto, ou sobreposição de incidências”.³⁸

Ademais, o inciso III, do §2º do art. 155 da Constituição Pátria³⁹, dispõe que o ICMS poderá também ser seletivo. Nas palavras de Ricardo Alexandre, isso significa dizer que “caso o legislador estadual opte por adotar a seletividade, as alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos, de forma a gravar de maneira

³⁶ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., 181.

³⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

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

³⁸ SABBAG, Eduardo. Op. Cit., p. 1056.

³⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

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

mais onerosa os bens consumidos principalmente pelas pessoas de maior capacidade contributiva, desonerando os bens essenciais, consumidos por pessoas integrantes de todas as classes sociais”.⁴⁰

Para Eduardo Sabbag “trata -se de um princípio orientador, e não impositivo, quanto ao ICMS. Pauta-se pela estipulação de alíquotas diferenciadas para certos produtos e/ou serviços, para mais ou para menos, com base na seletividade, em função da essencialidade”.⁴¹

Não há dúvidas quanto a complexidade e importância do ICMS. Trata-se de um imposto altamente relevante economicamente, sendo o tributo de maior arrecadação do Brasil, de acordo com Ricardo Alexandre⁴².

2 – CAPÍTULO 2

Evidentemente, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS muito interessa à Fazenda Pública, em virtude da grande importância econômica 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 contribuições)⁴³.

Paulo Henrique Pêgas aponta o relevante peso que tais contribuições têm na carga tributária nacional: a própria Receita Federal do Brasil divulgou que a COFINS é o 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 dados⁴⁴:

⁴⁰ ALEXANDRE, Ricardo. Op. Cit., p. 595

⁴¹ SABBAG, Eduardo. Op. Cit., p. 1059.

⁴² ALEXANDRE, Ricardo. Op. Cit., p. 589.

⁴³ POMBO, Bárbara. Receita Federal atualiza para R\$ 250 bilhões impacto de julgamento sobre Cofins. Jota Jornalismo Ltda. 8 de Outubro, 2014. Disponível em: <<https://jota.info/justica/materias72-receita-federal-atualiza-para-r-250-bilhoes-impacto-de-julgamento-sobre-cofins-08102014>>. Acesso em: 4 abr. 2017.

⁴⁴ PÊGAS, Paulo Henrique. PIS e COFINS. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014, p. 9.

PIS/PASEP + COFINS	1993	2000	2012
% sobre a Carga Tributária	9,80%	13,50%	14,10%
% sobre o PIB	2,50%	4,40%	5,00%

2.1 – Digressão legislativa do PIS/PASEP e da COFINS

Na definição da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, restou consagrado pelos artigos 3º, alínea “b”, e 2º, das Leis Complementares nrs. 7/70⁴⁵ e 70/91⁴⁶, respectivamente, a incidência das contribuições em comento sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços de qualquer natureza.

Após a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Lei nrs. 2.445/88 e 2.449/88 pelo STF, foi publicada a Medida Provisória n.º 1.212, de 28.11.1995, reeditada sucessivamente até a MP 1.676-38/98, logo convertida na Lei n.º 9.715/98, que em seu art. 2º, inciso I e art. 3º, descrevem a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP como sendo o “faturamento do mês”, senão vejamos:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, **com base no faturamento do mês;**

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior **considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.**

(grifo nosso)

Já em outubro de 1998 foi publicada a Medida Provisória n.º 1.724/98, convertida, com alterações, na Lei n.º 9.718, de 27.11.1998, que, ao consolidar as incidências do PIS/PASEP e da COFINS, equiparou os conceitos de receita, receita bruta e faturamento.

Cite-se:

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

⁴⁵ Art. 3º, alínea “b”:

Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:

⁴⁶ Art. 2º:

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.

§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.
(grifo nosso)

Essa equiparação, comumente conhecida como “alargamento” da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, foi questionada nos Tribunais até chegar ao STF, em novembro de 2005.

Se anteriormente à edição da Lei n.º 9.718/98 a hipótese material de incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS computava apenas a receita proveniente da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, conforme o objeto social do contribuinte, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.1999, as exações passaram a incidir sobre a “receita bruta”, assim considerada a totalidade de receitas auferidas pelas sociedades.

Ocorre que, ao tempo da edição da Lei n.º 9.718/98, inexistia permissivo constitucional a autorizar a incidência indiscriminada das mencionadas exações sobre as “receitas”, o que somente restou legitimado com a Emenda Constitucional n.º 20, de 15.12.1998, cujo art. 1º deu nova redação ao art. 195, I, da Carta Magna, para literalmente incluir aludida expressão. Vejamos:

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

(grifo nosso)

Assim, no julgamento dos Recursos Extraordinários nrs. 357.950/RS⁴⁷, 390.840/MG⁴⁸, 358.273/RS⁴⁹ e 346.084/PR⁵⁰, o Pleno do e. STF não hesitou em declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n.º 9.718/98, concluindo que o conceito de faturamento dado pelo referido dispositivo extrapolou a previsão do art. 195, I, da CF, vigente e à época de sua edição, e a própria interpretação consagrada pela Corte (que restringia o verbete “faturamento” à receita decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços). Posteriormente, com a edição da Lei n.º 11.941/2009, tal dispositivo quedou terminantemente revogado.

Com vistas a corrigir as inconstitucionalidades evidenciadas, foram editadas as Leis Ordinárias nrs. 10.637/2002 e 10.833/2003, que estabeleceram o **faturamento** como hipótese material de incidência para o PIS/PSEP e para a COFINS (na exata amplitude da Lei n.º 9.718/98), e instituíram a sistemática não cumulativa para tais exações. Vejamos:

Lei n.º 10.637/2002:

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”.⁵¹

Lei n.º 10.833/2003

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 357.950/RS**. Recorrente: Companhia Riograndense de Participações – CRP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, 09.11.2005. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=156&dataPublicacaoDj=15/08/2006&incidente=2058800&codCapitulo=5&numMateria=24&codMateria=1>>. Acesso em: 05 maio. 2017.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 390.840/MG**. Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Medico Ltda. Relator: Marco Aurélio. Tribunal Pleno, 09.11.2005. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=156&dataPublicacaoDj=15/08/2006&incidente=2131849&codCapitulo=5&numMateria=24&codMateria=1>>. Acesso em: 05 maio. 2017.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 358.273/RS**. Recorrente: American Tool do Brasil Ltda. Relator: Marco Aurélio. Tribunal Pleno, 09.11.2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=156&dataPublicacaoDj=15/08/2006&incidente=2059479&codCapitulo=5&numMateria=24&codMateria=1>>. Acesso em: 05 maio. 2017.

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 346.084**. Recorrente: Divesa Distribuidora Curitiba de Veículos S/A. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, 02.10.2006. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=197&dataPublicacaoDj=13/10/2006&incidente=2023191&codCapitulo=6&numMateria=151&codMateria=3>>. Acesso em: 05 maio. 2017.

⁵¹ BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 06 maio. 2017.

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

§2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput”.⁵²

Os dispositivos legais transcritos dispõem que o “fato gerador” da contribuição ao PIS e a COFINS é o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, compreendendo a receita da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas.

Entretanto, ao elencar as exclusões da base de cálculo, tanto a Lei n.º 9.718/98 quanto as Leis nrs. 10.637/2002 e 10.833/2003 previram tão somente a supressão das vendas canceladas, dos descontos incondicionais concedidos, do IPI e do ICMS-ST cobrado do substituto tributário.

Como nada mencionaram sobre os montantes pagos a título do ICMS, a Fiscalização Tributária Federal, através de torpe exegese, enquadrando-os enganosamente como espécie de “outras receitas”, tem defendido (e exigido) a tributação de tal parcela pela contribuição ao PIS/PASEP e pela COFINS, o que não pode subsistir, consoante se passa a expor.

2.2 – O cerne da hipótese material de incidência do PIS/COFINS

Com o advento da Emenda Constitucional n.º 20 e com a publicação das Leis nrs. 10.637/2002 e 10.833/2003, as hipóteses materiais de incidência da contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS quedaram-se alargadas, ultrapassando-se o mero “**faturamento**”, para alcançar “o total das **receitas** auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Desde então, renovaram-se na doutrina e na jurisprudência pátrias os debates quanto à extensão dos conceitos “faturamento” e “receitas”, aproveitando-se, a teor, das

⁵² BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 06 maio. 2017.

diversas lições extraídas do exame da Lei n.º 9.718/98, que igualmente reproduzia tais termos.

Historicamente, a base de cálculo eleita pelo legislador originário para a incidência do PIS/PASEP e da COFINS foi diversas vezes debatida pelo egrégio Supremo Tribunal Federal.⁵³

Hodiernamente, o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, adotado como referência para o *quantum debeatur* da contribuição ao PIS e da COFINS, consiste no produto decorrente das operações de vendas de mercadorias ou prestação de serviços e demais receitas, excluídos obviamente os impostos incidentes, que não revelam medida de riqueza ou acréscimo alcançados pela expressão contida no art. 195, I, “b”, da Carta Magna.

De acordo com a Resolução CFC nº 1.412/12, que deu nova redação à NBC TG 30 – Receitas, na linha do revogado NPC 14 – Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON nº 14 de 18/01/2001, tem-se a seguinte definição técnica para “Receita”:

“7. (...)

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos relacionados às contribuições dos proprietários.

8. Para fins de divulgação na demonstração do resultado, **a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita.** Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre o principal e o agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes dos montantes arrecadados pela entidade (agente), em nome do principal, não resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade (agente), uma vez que sua receita corresponde tão-somente à comissão combinada entre as partes contratantes.

(grifo nosso)

Assim, nos termos do art. 110 do CTN, cujos limites são essenciais ao deslinde da controvérsia, “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,

⁵³ A se ver, os acórdãos proferidos no julgamento dos Recursos Extraordinários nrs. 150.755 e 150.764, que questionavam a constitucionalidade do FINSOCIAL exigido das empresas prestadoras de serviços.

pela Constituição dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Tal comando orienta a adequada exegese dos preceitos legais, vinculando os processos de interpretação aos institutos, conceitos e formas tais quais exatamente concebidos pelo direito privado. A esse respeito, propala o d. professor Sacha Calmon Navarro Coelho:

“Aqui, como no artigo anterior, o legislador não pôde *alterar* a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado. (...) No art. 110 se proíbe possa o legislador infraconstitucional alterá-los para o fim de alargar *pro domo sua* os fatos geradores previstos na Constituição. É dizer, **os institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal (e pelas Constituições dos Estados e Leis Orgânicas Municipais) para estabelecer e limitar competências tributárias não podem ser alterados**. Tais conceitos, institutos e formas são *recebidos* pelo Direito Tributário tal qual são no Direito Privado”.⁵⁴
(grifo nosso)

Especificamente sobre os conceitos de “receita” e “faturamento”, oportuna a lição de Roberto Carlos Kepler e Roberto Moreira Dias: “Os conceitos de receita ou faturamento estão ligados à riqueza própria dos contribuintes, valores que ingressarão nos cofres daqueles que procedem a venda de mercadorias ou a prestação de serviços”.⁵⁵

Notáveis doutrinadores ocuparam-se em precisar a essência e os limites do conceito de “receita” para fins de cobrança do PIS/PASEP e da COFINS, especialmente na sistemática não cumulativa, produzindo-se estudos de alto relevo. Nesse ponto, brinda-nos o i. Mestre Aires F. Barreto:

“Relativamente ao conceito da base de cálculo desse tributo, a Lei erigiu como perspectiva mensurável do critério material o valor do faturamento. Todavia, como o termo não é unívoco, no §2º, apressou-se em explicitá-lo, dizendo que por faturamento se deve entender o total das receitas abrangendo seja a decorrente da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, seja a proveniente de outras operações, transações ou prestações. A Lei deixa claro que só compõem a base de cálculo “as receitas”, de qualquer espécie, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Em nenhum momento, a Lei cogitou de alcançar as simples entradas, os meros ingressos (movimento de fundo ou de caixa). Do gênero ingressos ou entradas, erigiu como base de cálculo apenas as receitas, embora, quanto a estas, alcance as de qualquer espécie.

⁵⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 580.

⁵⁵ KEPLER, Roberto Carlos e DIAS, Roberto Moreira. **Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins**. Revista Dialética do Direito Tributário n.º 75. São Paulo: Dialética, 2009.

É importante, neste passo, estabelecer a concreta distinção entre os conceitos de ingresso (ou entrada) e de receita, diversos em sua essência e sua natureza jurídica, produzindo diferentes efeitos.

Nem sempre os valores que entram nos cofres das empresas são da mesma natureza (ou espécie). É preciso diferenciá-los entre ingressos financeiros (que na Ciência das Finanças são denominados movimentos de fundo ou de caixa) e receitas.

Geraldo Ataliba ensina que, também no Direito Público, esses conceitos não comportam confusão, doutrinando:

“Sob a perspectiva jurídica, costuma-se designar por entrada, todo o dinheiro que entra nos cofres públicos, seja a que título for. Nem toda entrada, entretanto, representa uma receita. É que muitas vezes o dinheiro ingressa a título precário e temporariamente, sem passar a pertencer ao Estado.”

E logo adiante, conclui:

“... receitas são entradas definitivas de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado...”

Alerta o mestre, portanto, que nem todos os valores que entram nos cofres da empresa são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) podem ser de duas espécies: os configuradores de receitas e os caracterizadores de meros ingressos. As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem. Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas. (...)

As entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores.

(...)

Receita é, pois, a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o.

O mestre Geraldo Ataliba delimita, com sua proverbial clareza, a receita tributável para o contribuinte do ISS, dela apartando valores que apenas transitam pelo caixa do prestador de serviço, distinguindo receita e mero ingresso, *litteris*:

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita.

Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade.

Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Tem caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.

(...)”

(...)

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça também consagra o entendimento de que não se confundem receita e ingresso, sujeitando ao imposto municipal (o mesmo haverá de dar-se com a contribuição vertente) apenas o que foi efetivamente for receita (bruta) do prestador do serviço, como se verifica pelos seguintes v. julgados presididos, na

essência, pela mesma natureza jurídica, qual seja, a de estreimar receita dos meros ingressos.

(...)

Nesse aresto, Sua Excelência o Ministro José Delgado, com sua proficiência, ensina:

“As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela /contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por consequência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva.

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras da sua capacidade contributiva.

Em síntese, só efetivas receitas podem configurar a base de cálculo da Cofins, por representativas de incremento patrimonial. (...)”⁵⁶

E mais, ao minuciar a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas e o conceito jurídico de “receita”, o d. Professor Sacha Calmon Navarro Coelho lecionou com brilhantismo:

“Tanto a ideia de faturamento quanto aquela de totalidade das receitas auferidas se ligam à riqueza própria que se incorpora ao patrimônio do contribuinte.

(...)

O conceito de faturamento foi objeto de intensa discussão no STF nos últimos anos, tendo ficado assente que **se restringe às receitas auferidas nas vendas de bens e serviços intrinsecamente ligadas ao objeto social do contribuinte.**

(...)

Portanto, a fonte de custeio **“faturamento”** significa que a **contribuição será calculada sobre o fruto das vendas de bens e serviços no estrito cumprimento do objeto social, valores estes que devem ingressar no patrimônio do contribuinte, agregando-lhe riqueza.**

Pois bem, consolidado o conceito constitucional de *faturamento*, advém a Lei nº 9.718/1998, que tenta ampliá-lo para abarcar quaisquer receitas auferidas.

Tal tentativa foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal que, novamente, enalteceu o conceito restrito de faturamento (RE nº 357.950-9/RS):

(...)

Sobreveio, então, a EC nº 20/1998, que modificou a redação do art. 195 da Carta, ampliando a competência da União em matéria de contribuições para a Seguridade Social, de modo a permitir-lhe tributar o faturamento e a receita. Tal outorga de competência foi exercida por meio das Leis nº 10637/2002, para o PIS, e 10.833/2003, para a COFINS.

Mas qual o conceito de receitas auferidas, já que o STF, ao julgar inconstitucional a Lei nº 9718/1998, havia declarado que estas não coincidiam com o faturamento?

⁵⁶ BARRETO, Aires F. **A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos**. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 103. São Paulo: Dialética, 2004, p. 11/15.

A resposta está no próprio acórdão proferido no RE nº 357.950-9/RS, em que **a Corte deixou claro que faturamento é espécie do gênero receita.**

Enfim, enquanto o faturamento deveria se resumir ao produto arrecadado ao patrimônio do contribuinte e resultante das vendas de bens e mercadorias no cumprimento do objeto social, as receitas detinham alcance mais amplo, alcançando as denominadas receitas-meios (receitas financeiras etc.). Foi o que ressaltaram os Ministros Eros Grau e Carlos Brito no julgamento do já referido RE nº 357.950-9/RS. É ver, pela ordem:

“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 se estar referindo outro conceito, que não o que 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 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 de seu objeto social. No segundo, receita bruta que envolve, além da receita bruta das vendas e serviços do agente econômico – isto é, das operações de seu objeto social – aquela decorrente de operações estranhas a esse objeto”. (Voto do Ministro Eros Grau)

“Por isso estou insistindo na sinonímia “faturamento” e “receita operacional”, exclusivamente, correspondente àqueles ingressos que decorram da razão social da empresa, da sua finalidade institucional. Logo, receita operacional é receita bruta de tais vendas, mas não incorpora outras modalidades de ingresso financeiro: royalties, aluguéis, rendimentos de aplicações financeiras, indenizações, etc” (Voto do Ministro Carlos Britto) “Portanto, o limite que diferencia o faturamento das receitas totais é que o primeiro é obtido no estrito cumprimento do objeto social, e as receitas totais incluem outras receitas, alheias ao objeto social do contribuinte. Noutras palavras: a EC nº 20/1998 permitiu a incidência do PIS e da Cofins sobre receitas decorrentes de outras atividades (como as receitas financeiras), mas não sobre outras parcelas (caso do ICMS) relacionadas com as vendas de mercadorias e/ou serviços, que sempre constituíram o seu fato gerador. Até porque, como leciona Aires F. Barreto: “As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem. (...) Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas. (...) Receita é, pois, a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter

eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.” Destarte, característica essencial para a conceituação de receita é que deve haver o ingresso de importância que integre, como riqueza nova, o patrimônio do contribuinte, não se enquadrando aqui meras entradas que têm passagem provisória pela empresa que as recebe (inclusive em nome de terceiros). Ricardo Mariz de Oliveira assim conceitua receita:

“Destarte, entendo que o conceito de receita não é um conceito contábil, mas, sim, um conceito jurídico, que assim se resume:

- receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio;

(...)

- por conseguinte, a receita é um “plus jurídico” que se agrega ao patrimônio, ainda que o ato do qual ela seja parte não acarrete aumento patrimonial, ou mesmo que acarrete redução patrimonial; por isso, é mais apropriado dizer que receita agrega um elemento positivo ao patrimônio;

- receita é um novo direito (...) de qualquer natureza e qualquer origem, produzido por qualquer causa ou fonte eficiente, desde que pertencente ao próprio patrimônio, e que não acarrete para o seu adquirente qualquer nova obrigação.”

Destarte, seja ao tempo da tributação do faturamento, seja após a ampliação válida da base de cálculo do PIS e da Cofins para todas as receitas, os recursos, para serem tributáveis, devem ingressar no patrimônio do contribuinte como riqueza nova e sem a imediata geração de outra obrigação”.⁵⁷

Ao elucidar a matéria no julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084/PR e conexos anteriormente mencionados, o i. Ministro Cezar Peluso sabiamente destacou no atinente ao conceito de “receita”:

“Nesse quadro normativo, releva apreender os conteúdos semânticos ou usos linguísticos que, subjacentes ao vocábulo receita, aparecem na seção relativa às “demonstrações do resultado do exercício”. Diz, a respeito, o art. 187 daquela Lei:

(...)

Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial”.

Por todo o exposto, mesmo com a entrada em vigor dos artigos 2º, 54 e 55 da Lei Federal nº 12.973/2014 e as modificações e inserções realizadas no art. 1º das Leis Federais nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como no art. 12 do Decreto 1.598/77, à luz do art. 110 do CTN e das lições de direito privado, independentemente de subversões legislativas, denota-se que para efeitos de tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS, “receita” equivale “à entrada ou ingresso definitivo de recursos que se incorpora ao

⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O ICMS não integra a Base de Cálculo do PIS/Cofins – ADC nº 18**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 196. São Paulo: Dialética, 2012, p. 151-156.

patrimônio do contribuinte da exação, como riqueza nova, sem incorrer em contrapartidas (leia-se “obrigações”). Parafraseando a melhor doutrina, é um “plus jurídico” pertencente à entidade, que contribui positivamente para o incremento do patrimônio do sujeito passivo.

2.3 – Da impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS

Destrinchado o cerne da materialidade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, nos moldes da não cumulatividade traçada pelas Leis nrs. 10.637/2002 e 10.833/2003, exsurge a controvérsia central do presente feito, qual seja: os valores atinentes ao ICMS, recebidos pelo contribuinte para imediato repasse às autoridades fazendárias, tem a natureza jurídica de “receitas”, a autorizar a incidência de tais exações? Entendemos que não.

Conforme exposto anteriormente, o ICMS tem seu arquétipo definido no art. 155 e parágrafos da Constituição Federal, constituindo-se como tributo de competência estadual cujo traço principal é a não cumulatividade. Trata-se de imposto incidente em cada etapa do processo de industrialização e comercialização da mercadoria até o consumo.

Por definição legal, tal exação integra o preço de venda a ser cobrado do comprador, consoante o disposto no art. 13, §1º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96, que estabelece normas gerais relativas ao ICMS, *in verbis*:

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;

Na perspectiva do sujeito passivo, o ICMS tem a natureza jurídica de custo, despesa, que não se amolda à hipótese material de incidência do PIS/PASEP e da COFINS. O espectro constitucional de “receita” atina-se aos ingressos de recursos próprios do contribuinte que repercutem positivamente em seu patrimônio, com ares de definitividade e sem a geração de contrapartidas, o que não se dá com o ICMS.

Ora, “custo” e “receita” são realidades diametralmente contrárias, que nunca podem ser aproximadas.

Ao receber do comprador o preço total de venda da mercadoria, relativamente ao montante “destacado” do ICMS no documento fiscal, advém imediatamente ao vendedor a contrapartida/obrigação de repasse aos Estados e ao Distrito Federal. Está-se diante, a mais se ver, de mero ingresso temporário, cujo destinatário é o sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

Indiscutivelmente, os credores do ICMS são efetivamente os Estados da Federação e o Distrito Federal. Assim, os valores pagos a esse título pelo comprador, considerados como despesa pelo vendedor, não compõem as “receitas auferidas” pelo contribuinte. Muito antes pelo contrário, trata-se de “receitas” somente dos entes públicos.

No julgamento do Recurso Extraordinário 240.785/MG, a ser melhor estudado adiante, que trata da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS por extrapolar o conceito de faturamento previsto na legislação, o Ministro Relator Marco Aurélio, bem ressalta: “(...) *o contribuinte não é um concorrente do Estado, auferindo, também, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS*”.

Ademais, o doutrinador Leandro Paulsen dispõe:

“(...) Apenas na perspectiva de raciocínio puramente econômico é que se poderia entender que o ICMS integra a base de cálculo das contribuições, por integrar o preço das mercadorias que acaba por compor o faturamento”⁵⁸

Na verdade, a parcela do preço referente ao ICMS apenas transita pelas contas do vendedor porque a Lei lhe impõe a obrigatoriedade de arrecadar e recolher o tributo estadual. Assim, não pode o contribuinte ser penalizado pelo cumprimento de um ônus legal, consistente no recolhimento das contribuições federais sob uma base de cálculo irreal, majorada, para a qual não manifestou capacidade contributiva, *ex vi* dos arts. 145, §1º e 195, I, “b”, da Constituição Federal.

Nesse contexto, incluir o ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS significa acrescer ao conceito de faturamento, que legalmente é a base de cálculo das contribuições em tela, parcelas de estranha natureza. É dar ao conceito de faturamento significado diverso daquele insculpido no direito privado e expressamente utilizado pela Constituição Federal de 1988 (art. 195, I, “b”), é violar sobremaneira o princípio da

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 42.

capacidade contributiva, uma vez que não é receita apropriada pelo contribuinte, criando na verdade contribuição sobre custos.

O valor do ICMS é atinente à operação mercantil, não apropriável pelo sujeito passivo, configurando-se como simples ingresso de caixa; compõe-se de receita de terceiros, distante da noção constitucional de “faturamento”.

A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS é típica hipótese de não-incidência pura, na medida em que “imposto” (despesa) não se amolda ao aspecto material da hipótese de incidência dessas contribuições (qual seja, “receita” ou “faturamento”, tidos como ingressos de recursos de titularidade do contribuinte, que aumentam seu patrimônio).

Assim, a par da edição da Lei Federal n.º 12.973/14, é continua inadmissível a tributação pelo PIS/COFINS de ônus fiscal ou custo, ou, sob prisma diverso, de ingresso transitório.

Ademais, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo (“cálculo por dentro”) e a integração ao preço final da mercadoria irradiam efeitos apenas em relação ao próprio ICMS, vinculando unicamente sua sistemática de apuração, o que veda a extensão do raciocínio aos demais tributos.

Destarte, a obrigação de incluir o valor do ICMS na sua própria base de cálculo, compondo o preço final da mercadoria, não afeta tributos para além daquele previsto na norma que disciplina o imposto, não impactando na determinação da base de cálculo de outros tributos. Assim leciona o professor Roque Antônio Carrazza:

“a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal”.⁵⁹

Portanto, é flagrante que os conceitos de “faturamento” e “receita” tem balizas constitucionais, uma vez que além de definidores do arquétipo dessas contribuições (notadamente a hipótese material de incidência), constituem limitações ao poder de tributar, garantias irrenunciáveis dos contribuintes ante a arbitrariedade do estado fiscal.

Além disso, tais conceitos são essenciais à organização do sistema tributário nacional, cujas linhas mestras estão dispostas ao longo da carta constitucional. Por

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 575.

consequência, é evidente que o conceito de receita deve ser identificado nesse liame constitucional.

3 – CAPÍTULO 3

O tema da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS não dividiu apenas opiniões doutrinárias, mas também jurisprudenciais, uma vez que os dois principais Tribunais de nosso país possuem entendimentos opostos sobre o assunto.

Relevante ressaltar que essa divergência de entendimentos sofreu um grande impacto com a recente decisão do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 574.706/PR em sede de repercussão geral, fixando a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.

Após a decisão do STF, o Superior Tribunal de Justiça já demonstrou tendência a adotar o entendimento da Corte Superior, em julgamentos realizados posteriormente à fixação da tese pelo Supremo.

Assim, para uma melhor explanação sobre a evolução jurisprudencial do assunto nas duas Cortes, passaremos ao estudo dos Recursos Extraordinários nrs. 240.785/MG e 574.706/PR, bem como da Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 18.

3.1 – O julgamento do Recurso Extraordinário n.º 240.785/MG e seus reflexos perante o Superior Tribunal de Justiça

Em março deste ano, durante a sessão de julgamento do RE 574.706/PR pelo Supremo Tribunal Federal, a ser estudado mais adiante, o Ministro Gilmar Mendes, ao proferir seu voto, ressaltou que “o RE 240.785/MG foi o primeiro precedente da Corte, não submetido à sistemática da repercussão geral, a reverter a posição consolidada durante décadas, no sentido de que os tributos indiretos integram a base de cálculo de outros incidentes sobre o faturamento ou sobre a receita bruta das pessoas jurídicas”.

Tal afirmação demonstra a força jurisprudencial desse julgado, fazendo mister sua análise nesse trabalho, a fim de se demonstrar o posicionamento do STF sobre o assunto.

Uma vez que, apesar de a palavra final da Corte tenha vindo somente com o julgamento do RE 574.706/PR, em sede de repercussão geral, foi a partir da decisão

proferida no RE 240.785/MG que a discussão em torno da inclusão do ICMS na base de cálculo de contribuições sobre a receita ou faturamento (como é o caso do PIS/PASEP e da COFINS) ganhou força, influenciando o entendimento de todos os demais tribunais, especialmente o Superior Tribunal de Justiça, que já havia consolidado posição diversa sobre o assunto há muito tempo, quando da elaboração das Súmulas 68⁶⁰ e 94⁶¹, respectivamente.

Dito isso, passemos ao estudo do recurso.

O Recurso Extraordinário 240.785/MG foi interposto por Auto Americano S/A Distribuidor de Peças em face da União, contra acórdão da 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, com fundamento no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, em que alega ofensa ao art. 195, I, além do art. 5º, LIV e LV, da Carta Magna.

No caso, a recorrente ajuizou ação declaratória em face da União Federal, pleiteando a ilegitimidade da obrigação de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e, alternativamente, a exclusão de sua base de cálculo do valor referente ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

Julgada improcedente a demanda nas instâncias ordinárias, a recorrente interpôs Recurso Extraordinário perante o STF, sustentando que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, prevista no art. 2º da Lei Complementar n.º 70, de 30.12.1991, 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 n.º 20, de 15.12.1998.

O julgamento do referido recurso iniciou-se em 1999 e só foi concluído 15 anos mais tarde, em 08/10/2014. Face esse lapso temporal, a composição da Corte foi alterada, sendo que os Ministros Roberto Barroso, Teori Zavascki, Luiz Fux e Dias Toffoli, não votaram, por sucederem, respectivamente, aos Ministros Ayres Britto, Cezar Peluso, Eros Grau e Sepúlveda Pertence.

Votaram à favor do provimento do recurso, e conseqüentemente, pela não inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, os Ministros Marco Aurélio

⁶⁰ A PARCELA RELATIVA AO ICM INCLUI-SE NA BASE DE CALCULO DO PIS. (Súmula 68, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 15/12/1992, DJ 04/02/1993, p. 775).

⁶¹ A PARCELA RELATIVA AO ICMS INCLUI-SE NA BASE DE CALCULO DO FINSOCIAL. (Súmula 94, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/1994, DJ 28/02/1994, p. 2961).

(Relator), Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence, conquanto os Ministros Eros Grau e Gilmar Mendes votaram pelo desprovemento do mesmo.

O voto do relator acabou sendo prevaiente 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”⁶².

Nesse sentido, vejamos excertos do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio:

(...) 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. (...) 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, ruiria 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 somatório dos valores das operações negociais realizadas”. A contrário sensu, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins. Há de se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência. (...) Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria. Admitir o contrário é querer, como salientado por Hugo de Brito Machado em**

⁶² Supremo Tribunal Federal. **Informativo STF nº 161**. Brasília, DF, 6 a 10 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo161.htm>>. Acesso em 2 dez. 2016.

artigo publicado sob o título “Cofins - Ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota”, em “CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - PROBLEMAS JURÍDICOS”, **que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria. Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, ao valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerado, isso sim, um desembolso.** (grifo nosso)

Em contrapartida, convém trazer à baila o posicionamento do Ministro Gilmar Mendes, 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:

(...) Assim, inequivocamente, **a COFINS não incide sobre a renda, sobre o incremento patrimonial líquido, que considera custos e demais gastos que viabilizaram a operação** (como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro), **mas sobre o produto das operações** (antes da EC n. 20/1998: as operações restringiam-se a vendas e prestações de serviços), da mesma maneira que outros tributos como o ICMS e o ISS. (...) **Logo, a receita bruta** (faturamento, produto das operações) – em oposição à receita líquida – **compreende a importância total recebida pelo contribuinte sem exclusão a priori de quaisquer componentes – independentemente de sua destinação ou natureza como margem de lucro, custos diretos, custos indiretos ou ônus tributário. A rigor, nos tributos reais, é irrelevante se a operação é superavitária ou deficitária; se houve lucro ou prejuízo; ou se incidem outros tributos, sejam federais, estaduais, municipais ou estrangeiros. Somente o valor final da operação interessa à tributação sobre atividades negociais como a compra e venda e a prestação de serviços.** (...) o montante relativo ao ICMS incorpora-se ao preço, de forma que é pago pelo comprador e é recebido pelo vendedor ou pelo prestador de serviço, ingressando em seu domínio, em consequência da respectiva operação. **Em se tratando de tributos reais, como a COFINS, a exclusão de qualquer fator que componha seu objeto – na espécie, o produto da operação – deve ser expressamente prevista, seja por meio de imunidade**, como no art. 155, § 2º, XI, da Carta Magna que retira o montante do IPI da base de cálculo do ICMS; **seja por meio de isenção**, como previsto no art. 2º, parágrafo único, “a” da LC 70/1991, que excepciona o valor correspondente ao IPI da base de cálculo da COFINS. **De fato, as expressões “faturamento” e “receita bruta”, por si só, não distinguem quaisquer ingressos operacionais percebidos, nem excluem de antemão qualquer elemento do resultado da operação.** Portanto, montante subtraído do

resultado das operações, a qualquer título, é exceção à base de cálculo e depende de previsão legal. (...) Data *maxima venia*, **a exclusão do montante do produto das operações, sem expressa determinação normativa, importa ruptura no sistema da COFINS e aproxima indevidamente a contribuição sobre o faturamento daquela sobre o lucro.** Com efeito, se excluída da base de cálculo da COFINS a importância correspondente ao ICMS, por que não retirar o valor do ISS, do Imposto de Renda, do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, das taxas de fiscalização, da taxa do IBAMA, do PIS, da CPMF, além da própria COFINS? (...) Além disso, também não impressiona o argumento de que o valor do ICMS seja destinado não ao contribuinte, mas ao estado federado. De fato, é necessário dissociar o preço das mercadorias e serviços, ou seja, o quantum entregue pelo comprador e recebido pelo vendedor, das obrigações decorrentes e atreladas à operação. Caso contrário, também as comissões de intermediários, a participação dos empregados, *royalties*, licenças, direitos autorais, seguro, frete, despesas aduaneiras, além de tarifas de crédito, por exemplo, também deveriam ser subtraídas do resultado. Na verdade, o acolhimento do entendimento da recorrente abrirá diversas fragilidades no sistema da COFINS, criando outro tributo pautado pelas circunstâncias pessoais do contribuinte e de cada parcela que integra o resultado das operações. Indevidamente, passa-se a tratar a presente contribuição como tributo pessoal, aproximando-a de tributo sobre a renda ou sobre o lucro.

Contudo, o posicionamento perfilhado no voto do Ministro Gilmar Mendes não prosperou. O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao Recurso Extraordinário, vencidos os Ministros Eros Grau e Gilmar Mendes.

Aliás, o argumento utilizado por Gilmar, 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 – projetada para 27 bilhões de reais no ano de 2015 – sofrida pela União seja mínima; 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 Federal.

Passado o julgamento desse recurso, o Superior Tribunal de Justiça – que já havia sedimentado entendimento no sentido da possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, por meio das Súmulas nrs. 68 e 94 – sinalizou

disposição em modificar sua orientação, conforme se depreende dos julgados colacionados abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO.

I - A existência de repercussão geral no RE 574.706-PR, em relação à matéria ora debatida, não impede sejam julgados os recursos no âmbito desta Corte.

II - O ICMS é um imposto indireto, ou seja, tem seu ônus financeiro transferido, em última análise, para o contribuinte de fato, que é o consumidor final.

III - **Constituindo receita do Estado-Membro ou do Distrito Federal, a parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza de faturamento ou receita, mas de simples ingresso financeiro, não podendo compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.**

IV - **Conquanto a jurisprudência desta Corte tenha sido firmada no sentido de que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e do extinto FINSOCIAL, posicionamento sedimentado com a edição das Súmulas 68 e 94, tal discussão alcançou o Supremo Tribunal Federal e foi analisada no RE 240.785/MG, julgado em 08.10.2014, que concluiu que "a base de cálculo da COFINS somente poderia incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços. Dessa forma, assentou que o valor retido a título de ICMS não refletiria a riqueza obtida com a realização da operação, pois constituiria ônus fiscal e não faturamento"** (Informativo do STF n. 762).

V - Agravo regimental provido.

(AgRg no AREsp 593.627/RN, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 07/04/2015)

(grifo nosso)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. Recurso especial em que se discute a inclusão do crédito presumido de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo de: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica - (IRPJ), Contribuição para Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). 2. "O crédito presumido de ICMS configura "benefício fiscal" que ao ser lançado na escrita contábil da empresa promove, indiretamente, a majoração de seu lucro e impacta, consequentemente, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL". Nesse sentido: AgRg nos EDcl no REsp 1.458.772/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 13/10/2014; AgRg no REsp 1.461.032/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 27/11/2014; AgRg nos EDcl no REsp 1.465.870/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 31/3/2015. 3. "Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, **os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma**

de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, NÃO integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS". Nesse sentido: AgRg no REsp 1422739/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 18/02/2014; AgRg no REsp 1.463.364/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, julgado em 24/3/2015, DJe 30/3/2015. Agravo regimental improvido. (STJ - AgRg no REsp: 1402204 SC 2013/0298332-3, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 26/05/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/06/2015) (grifo nosso)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO À CLÁUSULA DA RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno interposto em 20/04/2016, contra decisão publicada em 29/03/2016. II. Na esteira do entendimento firmado no STJ, **"o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS"** (STJ, AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2015). No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.402.204/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/06/2015. III. Consoante a jurisprudência desta Corte, "a questão referente à ofensa ao princípio da reserva de plenário (art. 97 da CF) não deve ser confundida com a interpretação de normas legais embasada na jurisprudência deste Tribunal" (STJ, AgRg no REsp 1.330.888/AM, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/02/2014). IV. Agravo interno improvido. (AgInt no AREsp 843.051/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2016, DJe 02/06/2016) (grifo nosso)

Contudo, importante ressaltar que tal posição encontrou resistência por parte de alguns Ministros do STJ, tanto na 1ª como na 2ª Turma, que continuaram por decidir a questão com base nas Súmulas 68 e 94 daquela Corte. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS. POSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RESP Nº 1.144.469/PR. 1. **A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.144.469 - PR** (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Mauro Campbell Marques, julgado

em 10.08.2016), firmou as teses de que: a) "O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações"; e b) "O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica". 2. O tema já foi objeto de quatro súmulas produzidas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e por este Superior Tribunal de Justiça - STJ (Súmulas nºs 191 e 258 do TFR e Súmulas nºs 68 e 94 do STJ), além de já ter sido objeto de discussão em caso similar no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.330.737 - SP (Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 10.06.2015) onde se concluiu pela inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS, cujos fundamentos determinantes foram respeitados e serviram de base para este por dever de coerência na prestação jurisdicional previsto no art. 926, do CPC/2015. 3. Agravo interno não provido.

(STJ - AgInt no AREsp: 288345 RN 2013/0018974-8, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 02/02/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 08/02/2017)

(grifo nosso)

RECURSO ESPECIAL Nº 1.510.917 - SC (2015/0007652-1)
RELATORA: MINISTRA ASSULETE MAGALHÃES
RECORRENTE: METALÚRGICA DS LTDA ADVOGADO: MOISÉS NUNES CARDOSO E OUTRO (S) RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL DECISÃO Trata-se de Recurso Especial, interposto por METALÚRGICA DS LTDA, com base no art. 105, III, alínea a, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado: "TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS. É legítima a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS" (fl. 141e). No Recurso Especial, alega-se ofensa ao art. 110 do CTN, ao argumento de que seria ilegal a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS (fls. 149/156e). Oferecidas contrarrazões (fls. 183/199e), foi a irresignação admitida, pelo Tribunal de origem (fl. 215e). O recurso não merece prosperar. Insurge-se a parte recorrente, em síntese, contra a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. **A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido da possibilidade de os valores devidos a título de ICMS integrarem a base de cálculo do PIS e da COFINS.** Nessa linha de entendimento, confirmam-se os seguintes julgados, dentre diversos outros, oriundos de ambas as turmas especializadas em direito público desta Corte: "TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ICMS. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. 1. **A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo da COFINS e do PIS. Incidência das Súmulas 68 e 94 do STJ.** Precedentes. 2. Não cabe a esta Corte de Justiça verificar a violação de

preceitos constitucionais conforme invocados pela agravante sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal federal, a quem compete avaliar a existência de tais infringências. 3. Agravo regimental a que se nega provimento"(STJ, AgRg no REsp 1496082/GO, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/02/2015). "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 557, § 1º, DO CPC NÃO CONFIGURADA. POSTERIOR APRECIÇÃO DA MATÉRIA PELO ÓRGÃO COLEGIADO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. LEGALIDADE. 1. A decisão monocrática que poderia ter eventualmente descumprido a formalidade exigida pelo art. 557 do CPC não prejudicou a recorrente, uma vez que foi apreciada e confirmada pelo órgão colegiado do Tribunal local. Aplica-se o princípio da instrumentalidade das formas. Precedentes do STJ. 2. Ademais, quanto à questão de fundo, **a jurisprudência do STJ pacificou-se no sentido de que se deve incluir na base de cálculo da Cofins e do PIS a parcela relativa ao recolhimento de ICMS, conforme preconizado pelas Súmulas 68 e 94/STJ.** 3. Agravo Regimental não provido"(STJ, AgRg no AREsp 452.463/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/04/2014). "TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INCIDÊNCIA DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. SÚMULA 68 E 94/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. "Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o valor do ICMS deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois integra o preço dos serviços e, por conseguinte, o faturamento decorrente do exercício da atividade econômica"(EDcl no AgRg no REsp 1.233.741/PR, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 18/3/13). 2. "A repercussão geral reconhecida pela Suprema Corte, nos termos do art. 543-B do CPC, não enseja o sobrestamento dos recursos especiais que tramitam neste Superior Tribunal de Justiça"(AgRg no REsp 1.334.109/SC, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, Primeira Turma, DJe 25/6/13). 3. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no AREsp 430.892/SP, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 07/03/2014). "TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ICMS. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. 1. Não há como se analisar na via especial questão de nítido caráter constitucional. 2. **A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo da COFINS e do PIS. Incidência das Súmulas 68 e 94 do STJ.** Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento" (STJ, AgRg no AREsp 449.837/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/02/2014). Frise-se ainda, por oportuno, que **a matéria está sumulada nesta Corte. A Súmula 68 do STJ estabelece que "A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS", enquanto a Súmula 94 do STJ preceitua que "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL".** Dessa forma, nos termos do art. 557, caput, do Código de Processo Civil, nego seguimento ao Recurso Especial. I. Brasília (DF), 23 de fevereiro de 2015. MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES Relatora (STJ - REsp: 1510917 SC 2015/0007652-1, Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 10/03/2015) (grifo nosso)

Além dos dois posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça acima mencionados, à saber, quanto à possibilidade ou não da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS após o julgamento favorável do RE 240.785/MG pelo STF, ainda conseguimos identificar um outro entendimento por parte desse Tribunal, qual seja o de que a matéria é de ordem constitucional, de modo que seria inviável para o STJ analisar o assunto, pois não seria da sua competência.

Nesse sentido:

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

1. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo da COFINS e do PIS. Incidência das Súmulas 68 e 94 do STJ. Precedentes.

2. **Não cabe a esta Corte de Justiça verificar a violação de preceitos constitucionais** conforme invocados pela agravante **sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal federal**, a quem compete avaliar a existência de tais infringências.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ - AgRg no REsp: 1496082 GO 2014/0296416-6, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 18/12/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/02/2015)

(grifo nosso)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE TRATOU DO TEMA COM ENFOQUE EXCLUSIVAMENTE CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL.

1. O Tribunal de origem reconheceu a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS ao aplicar precedente do Supremo Tribunal Federal que analisou a questão sob o enfoque do conceito de faturamento previsto no art. 195, I, b, da Constituição Federal. Diante desse contexto, **é de se reconhecer que o tema possui nítidos contornos constitucionais, o que impossibilita sua análise em sede de recurso especial, eis que a questão extrapola a competência desta Corte prevista no art. 105, III, da Constituição Federal.**

2. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no REsp: 1487527 MG 2014/0263251-3, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 20/11/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/11/2014)

(grifo nosso)

Deste modo, conclui-se que apesar de o julgamento do RE 240.785/MG ter tido apenas efeitos *inter partes*, bem como não ter sido suficientemente forte para a

uniformização da jurisprudência nas demais Cortes, fato é que gerou grandes debates sobre o assunto, consolidado até então em sentido oposto.

Tal recurso teve grande influência no contexto judicial nacional, sendo considerado por nós, o marco inicial para a consideração da inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS.

3.2 – O julgamento do Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR em sede de repercussão geral

Em 09.03.2017 deu-se início ao julgamento do Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, que decidiu, em sede de repercussão geral, se se revela compatível ou se se mostra inconciliável com o modelo constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. O julgamento deste recurso impactará em pelo menos 10 mil processos suspensos nas instâncias de origem e que aguardam a definição do caso⁶³.

Tratou-se de Recurso Extraordinário interposto por Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. em face da União, contra acórdão do Tribunal Regional da 4ª Região, segundo o qual o ICMS integra a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, sob a alegação de que o Tribunal *a quo* teria contrariado o art. 195, inciso I, alínea “b” da Constituição Federal.

Na origem, cuidou-se de Mandado de Segurança Preventivo, com pedido de liminar, contra ato da Delegacia da Receita Federal de Curitiba/PR, argumentando a existência de direito líquido e certo de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores correspondentes ao ICMS, impedindo que a autoridade coatora venha a lançar e exigir o presente tributo em relação à referida base de cálculo, bem como o reconhecimento do direito à compensação ou restituição dos valores pagos.

Em primeiro grau, o juiz julgou procedente o pedido e concedeu a segurança pleiteada para reconhecer o direito da impetrante de excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS a parcela relativa ao ICMS destacado da nota fiscal, bem como para declarar seu direito de compensar os valores indevidamente recolhidos a esse título, observado o prazo prescricional.

⁶³ Notícias STF. **Suspensão julgamento sobre inclusão de ICMS na base de cálculo de PIS e Cofins.** Brasília, DF, Quinta-feira, 09 de março de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337945>>. Acesso em: 16 abr. 2017.

Em segundo grau, o TRF-4 deu provimento à apelação da Fazenda Nacional e ao reexame necessário, considerando que o ICMS integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Na data do julgamento, após o voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Presidente), dando provimento ao Recurso Extraordinário, no que foi acompanhada pelos Ministros Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, e os votos dos Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso e Dias Toffoli, negando provimento ao Recurso, o julgamento foi suspenso para colher os votos dos Ministros Gilmar Mendes e Celso de Mello na próxima assentada, o que veio a ocorrer em 15.03.2017, sendo que o Ministro Celso de Mello votou pelo provimento do Recurso e o Ministro Gilmar Mendes pelo seu desprovementos.

Tratou-se de Recurso Extraordinário interposto por Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. em face da União, contra acórdão do Tribunal Regional da 4ª Região, segundo o qual o ICMS integra a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, sob a alegação de que o Tribunal *a quo* teria contrariado o art. 195, inciso I, alínea “b” da Constituição Federal.

Quando do início do julgamento, foi questionado pelo Ministro Marco Aurélio se a ADC n.º 18/DF (mencionada anteriormente neste trabalho) não seria também julgada com o RE 574.706/RS, contudo, conforme em seu voto a Ministra Cármen Lúcia informa que tal ADC não estaria disponível para ser julgada.

Por tratar-se de um julgamento recente, o acórdão completo ainda não foi publicado pelo STF, sendo que para os fins deste trabalho, analisaremos os votos dos Ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes, já disponibilizados, representando posicionamento a favor e contra, respectivamente, à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

O Ministro Celso de Mello, decano do STF, acompanhou o entendimento da relatora de que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é inconstitucional. Segundo ele, o texto constitucional define claramente que o financiamento da seguridade social se dará, entre outras fontes, por meio de contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento das empresas.

O Ministro ressaltou que só pode ser considerado como receita o ingresso de dinheiro que passe a integrar definitivamente o patrimônio da empresa, o que não ocorre com o ICMS, que é integralmente repassado aos estados ou ao Distrito Federal.

Assim expõe:

“Não se desconhece, Senhora Presidente, considerados os termos da discussão em torno da noção conceitual de faturamento, que a **legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias**, o que justificou, p. ex., em face do que dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional, a formulação por esta Corte Suprema, no exercício de sua jurisdição constitucional, do enunciado constante da Súmula Vinculante nº 31, cujo teor, resultante de “reiteradas decisões sobre matéria constitucional” (CF, art. 103-A, “caput”), possui o seguinte conteúdo:

“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.
 Veja-se, pois, que, **para efeito de definição e identificação do conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, “faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial (...)”** (ALIOMAR BALEEIRO, “Direito Tributário Brasileiro”, p. 687, item n. 2, atualizada pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11ª ed., 1999, Forense – grifei), **razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar a definição que aos institutos é dada pelo direito privado, sem que isso envolva interpretação da Constituição conforme as leis, sob pena de prestigiar-se, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva de lei em sentido formal**, consoante adverte autorizado magistério doutrinário (GILBERTO DE ULHÔA CANTO, “in” Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13/493, 1989, Resenha Tributária; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, “O ISS sobre a Locação de Bens Móveis”, “in” Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 28/7-11, 8-9).
 (grifo nosso)

Prossegue o Ministro, a respeito da destinação do ICMS:

“(...) o valor pertinente ao ICMS é repassado ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular a empresa, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença, por direito próprio, à empresa contribuinte.

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:

- a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e**
- b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.**

Daí a advertência de autores e tributaristas eminentes, cuja lição, no tema, mostra-se extremamente precisa (e correta) no exame da noção de receita.

Para GERALDO ATALIBA (“Estudos e Pareceres de Direito Tributário”, vol. 1/88, 1978, RT), p. ex., “O conceito de receita refere-

se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo”.
(grifo nosso)

Por fim, concluiu:

“Tenho para mim que se mostra definitivo, no exame da controvérsia ora em julgamento, e na linha do que venho expondo neste voto, a doutíssima manifestação do Professor HUMBERTO ÁVILA, cujo parecer, na matéria, bem analisou o tema em causa, concluindo, acertadamente, no sentido da **inconstitucionalidade da inclusão dos valores pertinentes ao ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, em razão de os valores recolhidos a título de ICMS não se subsumirem à noção conceitual de receita ou de faturamento da empresa (...)**”.

(...)

Concluo o meu voto, Senhora Presidente. E, ao fazê-lo, quero destacar que a orientação, por mim ora referida, que censura, de modo correto, por inconstitucional, a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS (e da contribuição ao PIS) foi assim resumida na lição de ROBERTO CARLOS KEPPLER e de ROBERTO MOREIRA DIAS (“Da Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da Cofins”, “in” Revista Dialética de Direito Tributário nº 75, p. 178, item n. 4, 2001):

“(...) o ICMS não poderá integrar a base de cálculo da Cofins pelos seguintes motivos: (i) o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite referida dilação na base de cálculo da exação; (ii) isso representaria afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e (iii) o previsto no art. 154, I, da Constituição Federal seria afrontado”.

(grifo nosso)

Em sentido oposto, votou o Ministro Gilmar Mendes, sendo que para ele, a redução da base de cálculo implicará aumento da alíquota do PIS e da COFINS ou, até mesmo, a majoração de outras fontes de financiamento sem que isso represente mais eficiência. Para o Ministro, o esvaziamento da base de cálculo dessas contribuições sociais, além de resultar em perdas para o financiamento da seguridade social, representará a ruptura do próprio sistema tributário.

Vejamos excertos de seu voto:

“Reitero aqui todos os fundamentos que consignei no voto que formulei no RE 240.785/MG e que me fizeram concluir pela constitucionalidade da incidência da Contribuição ao PIS e da

COFINS sobre a parcela destacada de ICMS incidente nas vendas de mercadorias e serviços.

Enumero minhas razões de decidir e explico cada uma delas com vagar a seguir:

- a) o ICMS integra a própria base de cálculo (o chamado cálculo por dentro), evidenciando que o imposto indireto compõe o valor da operação de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços;
- b) a hipótese de incidência e a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, tributos reais, estão relacionadas à realidade econômica bruta, sendo irrelevante se as operações são superavitárias ou não;
- c) a exclusão do ICMS da base de cálculo aproxima indevidamente a COFINS da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL);
- d) a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS gera consequências perversas ao sistema tributário e ao financiamento da seguridade social, tais como, a busca por novas fontes de financiamento ou o aumento de alíquota para fazer face às perdas de receitas, as quais são necessárias para o cumprimento dos encargos do Estado Social, e o aumento de complexidade e do custo de administração do sistema tributário;
- e) o ICMS destacado na nota fiscal não é automaticamente transferido ao Erário, nem o contribuinte é um mero intermediário entre o consumidor e a fazenda pública nessa transferência;
- f) o expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua torna ainda mais complexo e oneroso nosso sistema tributário”.

(...)

“Em suma, o ICMS integra a própria base de cálculo e, portanto, compõe o valor da operação de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços”.

(grifo nosso)

Conforme restou estabelecido, por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sessão realizada no dia 15.03.2017, apreciando o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao Recurso Extraordinário e fixou a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”.⁶⁴

Os Ministros entenderam que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social.

Prevaleceu o voto da relatora, Ministra Cármen Lúcia, no sentido de que a arrecadação do ICMS não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas na Constituição, pois não representa faturamento ou receita,

⁶⁴ Supremo Tribunal Federal. **Diário da Justiça Eletrônico Nº: 53/2017**. Divulgação: sexta-feira, 17 de março. Publicação: segunda-feira, 20 de março, p. 174. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE_20170317_053.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2017.

representando apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual.

Quanto à eventual modulação dos efeitos da decisão, a ministra Cármen Lúcia explicou que não consta no processo nenhum pleito nesse sentido, e a solicitação somente teria sido feita da tribuna do STF pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Não havendo requerimento nos autos, não se vota modulação, esclareceu a relatora. Contudo, ela destacou que o Tribunal pode vir a enfrentar o tema em embargos de declaração interpostos com essa finalidade e trazendo elementos para a análise.⁶⁵

3.3 – A Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 18

Após a retomada do julgamento do RE 240.785/MG pelo Supremo Tribunal Federal, em 2006, o Ministro Marco Aurélio, relator do caso, proferiu contundente voto contra a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, 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.

Diante esse cenário, o então Presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva, representado pelo então Advogado-Geral da União, José Antônio Dias Toffoli, ajuizou, em 10.10.2007, uma Ação Declaratória de Constitucionalidade sobre o mesmo tema, a ADC n.º 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.

Tratou-se nitidamente de manobra jurídica, com fins de postergar a conclusão final do julgamento do RE 240.785/MG, então com pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes, por meio de pedido liminar para suspender o julgamento de todas as demandas que envolvessem a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98.

O pedido liminar foi acatado e todas as ações ficaram suspensas por 180 dias, período esse que foi renovado por mais três vezes, atrasando consideravelmente a conclusão do julgamento do RE mencionado acima, bem como resultando na alteração da relatoria da ADC também por três vezes.

⁶⁵ Notícias STF. **Suspenso julgamento sobre inclusão de ICMS na base de cálculo de PIS e Cofins.** Brasília, DF, Quinta-feira, 09 de março de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337945>>. Acesso em: 16 abr. 2017.

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.

Revela-se indiscutível a importância do tema objeto da ADC n.º 18/DF, seja por seu aspecto financeiro, já que as cifras envolvidas giram na casa dos bilhões de reais; seja por suas consequências jurídicas, vez que o sistema de tributação brasileiro pode sofrer uma grande mudança caso seja sepultada a teoria da cobrança “por dentro”.

A importância do tema em discussão resta evidenciado também pela grande quantidade de interessados que figuram como *amici curiae* na ADC n.º 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, além do Distrito Federal, bem como a Federação das Indústrias do Estado de Mato Grosso – FIEMT, Confederação Nacional da Indústria – CNI, Confederação Nacional do Comércio – CNC, Confederação Nacional do Transporte – CTN, 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

Conquanto a ação tenha sido interposta com o intuito de reverter a posição do Supremo Tribunal Federal com relação ao tema da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, a mesma não obteve sucesso, uma vez tanto no julgamento do RE 240.785/MG, visto anteriormente, quando no RE 574.706/RS estudado a seguir, a posição do STF consolidou-se no sentido da impossibilidade da parcela do ICMS nas mencionadas contribuições. A ADC n.º 18/DF permanece aguardando julgamento definitivo.

CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo estudar o tema controverso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, trazendo conceitos importantes para a construção de um raciocínio crítico sobre o assunto, finalizado com a análise da jurisprudência atual, na óptica do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

O debate principal girou em torno da conceituação de receita e faturamento, bem como o que de fato compõe tais conceitos, por meio de uma digressão legislativa do tema, da qual foi possível perceber afinal, que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS extrapola a previsão constitucional de receita e faturamento, prevista no art. 195, inciso I da Carta Magna.

Trata-se de tema extremamente relevante para os cofres públicos, bem como para os contribuintes que sofrem com a oneração dos recolhimentos à título de PIS/PASEP e COFINS pela inclusão do ICMS, o que acabou por gerar intensas discussões nos tribunais brasileiros, até ser finalmente decidido pelo Supremo Tribunal Federal em março deste ano.

No primeiro capítulo do trabalho foi feito um panorama histórico e doutrinário a respeito dos conceitos de tributo e suas espécies (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria), bem como as definições do PIS/PASEP, COFINS e ICMS, com embasamento legal.

O segundo capítulo debruçou-se no mérito de fato do presente trabalho, fazendo-se inicialmente uma digressão legislativa das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, bem como adentrou no cerne central da questão, qual seja o da impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS por extrapolar-se o conceito constitucional de faturamento.

Por fim, no terceiro capítulo foi feita uma análise jurisprudencial sobre o tema, dando enfoque nos Recursos Extraordinários 240.785/MG e 574/706/RS e Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 18/DF, sob a ótica do Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça.

Ao fixar a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS/PASEP e da COFINS, entendemos que a tendência agora, será de uniformização da jurisprudência a respeito do tema, em respeito à hierarquia jurisdicional e posição da Suprema Corte.

Diante de todo o exposto, buscamos, ao longo deste trabalho, demonstrar 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, seus argumentos não prevalecem, uma vez que 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, pelo contrário, o que deve prevalecer sempre e acima de tudo, é o que está escrito na Constituição Federal.

Por fim, citamos as sábias palavras do Dr. André Martins de Andrade, em sustentação oral pela Recorrente, durante o julgamento do RE 574.706/PR, em 09.03.2017: “Desta Corte não se sai ganhador ou perdedor, e, isso, por uma razão simples. (...) Aqui ganha sempre a Constituição da República e onde vence a constituição, vence o cidadão comum”.

REFERÊNCIAS

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.

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

BARRETO, Aires F. **A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos**. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 103. São Paulo: Dialética, 2004.

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 15 dez. 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 dez. 2016.

BRASIL. **Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 06 maio. 2017.

BRASIL. **Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 06 maio. 2017.

BRASIL. **Lei n.º 13.408, de 26 de dezembro de 2016. Anexo V – Riscos Fiscais**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13408.htm>. Acesso em: 31 mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 357.950/RS**. Recorrente: Companhia Riograndense de Participações – CRP. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, 09.11.2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=156&dataPublicacaoDj=15/08/2006&incidente=2058800&codCapitulo=5&numMateria=24&codMateria=1>>. Acesso em: 05 maio. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 390.840/MG**. Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. Recorrido: União. Relator: Marco Aurélio. Tribunal Pleno, 09.11.2005. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=156&dataPublicacaoDj=15/08/2006&incidente=2131849&codCapitulo=5&numMateria=24&codMateria=1>>. Acesso em: 05 maio. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 358.273/RS**. Recorrente: American Tool do Brasil Ltda. Recorrido: União. Relator: Marco Aurélio. Tribunal Pleno, 09.11.2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=156&dataPublicacaoDj=15/08/2006&incidente=2059479&codCapitulo=5&numMateria=24&codMateria=1>>. Acesso em: 05 maio. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 346.084**. Recorrente: Divesa Distribuidora Curitibaana de Veículos S/A. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, 02.10.2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=197&dataPublicacaoDj=13/10/2006&incidente=2023191&codCapitulo=6&numMateria=151&codMateria=3>>. Acesso em: 05 maio. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O ICMS não integra a Base de Cálculo do PIS/Cofins – ADC nº 18**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 196. São Paulo: Dialética, 2012, p. 151-156.

KEPLER, Roberto Carlos e DIAS, Roberto Moreira. **Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins**. Revista Dialética do Direito Tributário n.º 75. São Paulo: Dialética, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MARQUES, Márcio Severo. Propriedade Intelectual. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord). **Curso de especialização em direito tributário: estudo analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

Notícias STF. **Suspenso julgamento sobre inclusão de ICMS na base de cálculo de PIS e Cofins**. Brasília, DF, Quinta-feira, 09 de março de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337945>>. Acesso em: 16 abr. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

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

POMBO, Bárbara. **Receita Federal atualiza para R\$ 250 bilhões impacto de julgamento sobre Cofins**. Jota Jornalismo Ltda. 8 de Outubro, 2014. Disponível em: <<https://jota.info/justica/materias72-receita-federal-atualiza-para-r-250-bilhoes-impacto-de-julgamento-sobre-cofins-08102014>>. Acesso em: 4 abr. 2017.

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

Supremo Tribunal Federal. **Diário da Justiça Eletrônico Nº: 53/2017**. Divulgação: sexta-feira, 17 de março. Publicação: segunda-feira, 20 de março, p. 174. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE_20170317_053.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2017.

Supremo Tribunal Federal. **Informativo STF nº 161**. Brasília, DF, 6 a 10 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo161.htm>>. Acesso em 2 dez. 2016.