

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC- SP
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão - COGEAE

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

Rafaela Camargo Mazzoni

São Paulo

2011

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC- SP

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

Rafaela Camargo Mazzoni

Dissertação apresentada ao Curso de Especialização
Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica
de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do
título de Especialista, sob a orientação da Professora
Daniela Braghetta.

São Paulo

2011

_____ Mazzoni, Rafaela Camargo

A Inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS - São Paulo, 2011.

__ F. ;30 Cm

Dissertação de Pós Graduação, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2011.

Orientadora : Prof^a. Daniela Braghetta.

Bibliografia : __-__ p.

À minha família, pelo carinho, compreensão e apoio ao longo de todos esses anos, nos quais me ensinaram a importância do empenho e dedicação na realização de todos os sonhos por mim almejados.

AGRADECIMENTOS

Ao meu saudoso pai, por tudo que representou em minha vida.

À minha mãe, Glória Maria Camargo Mazzoni, meu eterno agradecimento pelo seu amor, apoio e compreensão, e o orgulho de ser sua filha.

Aos meus irmãos Leandro e Bruna, cujas trajetórias são repletas de reconhecimento e vitória, agradeço pelo exemplo de superação.

À Daniela Braghetta, professora e orientadora atenciosa, pela paciência e dedicação dispensada durante o curso, dividiu opiniões importantes para a elaboração desta empreitada.

RESUMO

O tema central desse trabalho visa à exposição de todos os argumentos que, ao meu entender, são suficientes à conclusão pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Ao longo deste estudo demonstramos que essencialmente o ICMS deve ser excluído da base de cálculo destas contribuições porque não representa efetivamente acréscimo patrimonial, mas “mero ingresso”, conforme prevêem as normas de competência.

Verificamos as razões pelas quais tal inclusão representa violação aos princípios constitucionais e fizemos considerações quanto ao entendimento dos Tribunais Superiores e as conseqüências destes entendimentos tão diversos.

Como conclusão busca-se uma contribuição ao tema, deixando uma crítica relativa à intromissão do Poder Executivo na evolução das decisões do Poder Judiciário em busca de soluções contrárias à Constituição Federal, porém favoráveis ao enriquecimento dos Cofres Públicos.

Palavras-chave: ICMS. Base de cálculo. PIS e Cofins. Mero ingresso. Inconstitucional. Tribunais.

ABSTRACT

The central theme of this work concerns the exposition of all arguments that, as far as I'm concerned, are enough to conclude that is unconstitutional the inclusion of the ICMS (state value-added tax on services and circulation of goods) in the amount of PIS and COFINS (Social Integration Program and Social Security Financing Contribution)

In general debate will be proven that the state value-added tax on services and circulation of goods must be eliminated of the contributions amount, because it doesn't represent essentially patrimonial increase, but a simple entrance, according to the Federal Constitution.

It has been verified the reason why the inclusion of the estate tax means infringement of constitutional principles, considering the Courts understanding and the consequences of the understanding differences.

In conclusion it seeks to contribute to the topic in order to criticize the Federal Government interference on decisions development, searching for unconstitutional solution, but advantageous to the Internal Revenue Service.

Keywords: State value-added tax on services and circulation of goods. Tax Base. Social Integration Program. Social Security Financing Contribution. Unconstitucional. Courts.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
CAPÍTULO I – FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO E BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.....	11
CAPÍTULO II – A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.....	17
CAPÍTULO III – VIOLAÇÃO AOS PRNCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	20
1. Princípio da Capacidade Contributiva.....	20
2. Princípio da Isonomia.....	21
3. Princípio da Uniformidade Tributária.....	22
4. Princípio Federativo.....	23
CAPÍTULO IV – A ORIENTAÇÃO DOS TRIBUNAIS SOBRE A TESE.....	25
1. Superior Tribunal de Justiça.....	25
2. Supremo Tribunal Federal.....	27
CONCLUSÃO.....	31
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	33

INTRODUÇÃO

Enfrentaremos no presente trabalho os principais argumentos que justificam a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, utilizando-se para tanto dos conceitos e definições do fato jurídico tributário e base de cálculo das referidas contribuições.

Em razão de experiências extraídas no patrocínio de processos judiciais de empresas que recolhem as contribuições com a inclusão do valor do ICMS na sua base de cálculo, surgiu o interesse por este tema tão vasto e polêmico.

Como a problemática com referido assunto nunca foi pacífica, sempre exigiu dedicada atenção e argumentação para que as ações judiciais ajuizadas com este objeto fossem devidamente apreciadas e surtisserem os efeitos desejados.

Estabelecendo um marco no desenvolvimento do tema escolhido, no primeiro capítulo do presente trabalho, dissertamos sobre o critério material da regra matriz das referidas contribuições, bem como sua base de cálculo, nos termos das leis que as instituíram e em face das posteriores modificações legislativas.

No segundo capítulo abordamos detalhadamente cada argumento válido que demonstra a inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Inicialmente, através das definições fixadas no primeiro capítulo quanto à base de cálculo das contribuições, demonstramos que a inclusão do valor do tributo estadual no conceito de faturamento ou receita importa em violação às normas de competência da COFINS e do PIS.

Ainda no segundo capítulo nos reportamos a todos os princípios constitucionais violados pela equivocada inclusão do ICMS na base de cálculo das mencionadas contribuições, demonstrando a inconstitucionalidade através de argumentos menos explorados pela doutrina e jurisprudência.

Já no capítulo seguinte, na tentativa de delimitarmos melhor o tema, traremos o posicionamento atual dos Tribunais Superiores, o caso de repercussão geral e seu

juízo no STF, as razões que justificam a existência de entendimentos diversos entre os tribunais e situação atual dos processos que envolvam a matéria.

Por fim, concluímos o tema com as considerações acerca de tal inconstitucionalidade, buscando sua pacificação, homenageando os princípios constitucionais aplicáveis e expondo nosso entendimento.

No presente trabalho, empreendemos um estudo lógico e concreto sobre o tema, dissertando sobre todos os principais argumentos que fundamentam sua inconstitucionalidade, respeitando sempre o ordenamento jurídico, o entendimento dos tribunais e dos doutrinadores, sem a pretensão de esgotar o tema, que comporta ainda análise de outros aspectos para aprofundamento.

CAPÍTULO I – FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO E A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Ao tratar das contribuições para custeio da seguridade social, a Constituição Federal, em seus artigos artigo 149 e 195, I, “b”, assim dispõe:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

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: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

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; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

b) a receita ou o faturamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#) (negritou-se)

Na definição de Fernando F. Castellani “podemos identificar a existência de competência para a União Federal instituir contribuição para o custeio da seguridade social incidente sobre (i) pagamento de salários ou rendimentos, (ii) auferição de faturamento, (iii) auferição de lucro e (iv) importação de bens, (v) auferição de rendimentos (a título de remuneração) e (vi) auferição de recita de curso de prognósticos”¹

Desta forma, foi autorizada pela Constituição Federal a instituição de contribuição social para a seguridade social incidente sobre o faturamento ou a receita.

O legislador constitucional originário elegeu o faturamento como fato passível de tributação, recepcionando a LC 7/70 que instituiu contribuições do PIS (Programa de Integração Social). Esta recepção, além de expressa, foi taxativa, o que se extrai da transcrição da mencionada Lei Complementar.

LC 07/70

¹ CASTELLANI, Fernando F., Contribuições Especiais e sua Destinação, Ed. Noeses, 1ª ed., 2009, p.106.

Art. 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

(...)

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

a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue: (Vide Lei Complementar nº 17, de 1973)

1) no exercício de 1971, 0,15%;

2) no exercício de 1972, 0,25%;

3) no exercício de 1973, 0,40%;

4) no exercício de 1974 e subseqüentes, 0,50%.

A materialidade da contribuição ao PIS deve ser entendida como a auferição de faturamento ou receita, assim como ocorre no caso da COFINS. Vejamos.

Nas palavras de Fernando F. Castellani, “*a competência atribuída pela Constituição Federal foi exercida através da edição da LC 70/91, sob a denominação de COFINS, considerando como faturamento a totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, serviços ou ambos*”².

LC 70/91

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

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

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

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

Pois bem. Diante da delimitação das contribuições em tela pela Carta Maior, delimitou-se, também, a base de cálculo respectiva, que somente pode ser o faturamento mensal, ou a receita.

² CASTELLANI, Fernando F., Contribuições Especiais e sua Destinação, Ed. Noeses, 1ª ed., 2009, p.106

Assim, havendo disposição constitucional, outra não pode a base de cálculo, vez que tais prescrições dizem com a competência tributária da União, não podendo esta legislar fora destes contornos, como é cediço .

Para Geraldo Ataliba a base de cálculo nada mais é que “uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do “quantum debeat”³.

Como ensina Aires Barreto, a base de cálculo presta-se a: “a) servir como elemento de mensuração do critério material do suposto normativo; b) permitir a determinação da base calculada, pela conjugação do critério dimensional (base de cálculo) com alíquota; c) afirmar, confirmar ou infirmar – como destaca proficientemente Paulo de Barros Carvalho – o critério material. Em outras palavras, a possibilitar a precisa investigação da natureza jurídica específica do tributo criado; d) determinar a presença da capacidade contributiva.”⁴ (Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais, p.115/6)

Cumprido destacar que, embora não seja este o objeto de controvérsia do presente estudo, o constituinte originário elegeu o “faturamento” como a materialidade destas exações. Posteriormente, com o advento da Emenda Constitucional nº 20/98, foi acrescida a “receita” também como materialidade passível da tributação. Contudo, este termo foi acrescido através da conjunção alternativa “ou”, de maneira que, expressamente, o constituinte derivado indicou serem distintas as duas possibilidades desta materialidade: a receita ou o faturamento.

Após o advento desta Emenda, para as normas que lhes foram subseqüentes, o legislador federal, no exercício de sua competência tributária, elegeu o “faturamento” como hipótese desta incidência. Muito embora todos os fatos constitutivos da presente demanda tenham aplicação tanto ao “faturamento” quanto à “receita”, não se perca de vista que a Lei 9.718/98 (incidente para as empresas optantes pela apuração do IR presumido) e as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 (PIS e COFINS não-cumulativos, respectivamente), possuem como fato gerador tão somente o faturamento.

Pois bem, identificadas as matrizes constitucionais do do PIS e da

³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência*, 6ª ed., 10ª tiragem, São Paulo, Malheiros, 2009, p.108.

⁴ BARRETO, Paulo Ayres, *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*, 2ª Ed, São Paulo: Dialética, 2001. p.115/6.

Cofins, com sua materialidade e base de cálculo passíveis de serem objetos de tributação em face da competência outorgada pela Constituição Federal, cabe destacar que as Leis Complementares 07/70 e 70/91, suas alterações posteriores, bem como as atuais Leis 9.718/98, nº 10.867/02 e 10.833/03, ao preverem a base de cálculo das contribuições, incorreram em inconstitucionalidades e ilegalidades já que mantiveram o ICMS no cômputo dos tributos, alterando, assim, o conceito de “faturamento”.

Veja o conteúdo dessas leis:

Lei nº 9.718/98:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 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.

Lei nº 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.

§ 2o A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

Lei nº 10.833/03:

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.

§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Conforme se denota dos termos das leis em comento, não houve qualquer determinação para excluir da base de cálculo das contribuições o ICMS, que, por integrar o preço da mercadoria, acaba sendo incluso na base de cálculo do PIS e da Cofins.

O conceito de receita bruta (faturamento) vem explicitado pela

legislação do imposto de renda, Decreto-lei 1.598/77, cujo art. 226 assim está disposto:

Art. 226. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º Integra a receita bruta o resultado auferido nas operações de conta alheia.(lei 4.506/64, art. 44).

§ 2º Não integram a receita bruta os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.

Por sua vez, a Lei nº 9.718/98, em seu artigo 3º, alterou o conceito de faturamento para estabelecer que esse é entendido como *o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*. Tal conceito foi mantido pelas atuais Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme transcrito anteriormente:

Não obstante as discussões acerca da inconstitucionalidade da alteração promovida pela Lei nº 9.718/98 e também pelas atuais Leis nº 10637/02, e 10.833/03, é fácil perceber que faturamento é definido como “receitas auferidas pela pessoa jurídica resultado de sua venda de produtos e/ou serviços”. Esse é o conceito do termo “faturamento”, utilizado, inclusive pela Constituição Federal.

CAPÍTULO II – A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Como já demonstrado no capítulo anterior, conforme previsto no artigo 195, I, “b” e no artigo 149, § 2º, III, “a” da Constituição Federal, a instituição das contribuições COFINS e PIS estão limitadas ao “faturamento” (receita bruta da venda de mercadorias e/ou serviços).

Ao presente estudo não cabe definir se o conceito de faturamento se equipara ao da receita, o que realmente nos importa fixar é que não podem fazer parte da “receita” ou do “faturamento” tributáveis pelas contribuições os valores que apenas ingressam nos registros das empresas sem que se incorporem efetivamente ao seu patrimônio.

Mesmo se entendermos equivocadamente que a base de cálculo das contribuições é composta pela receita total da pessoa jurídica (nos termos da Lei 9.718/1998 e das Leis 10637/2002 e 10833/2003), o ICMS não deve integrar tal materialidade, pois configura mero ingresso, com o posterior repasse aos cofres públicos.

Neste contexto, cabe aqui distinguir o “mero ingresso” do efetivo “faturamento” ou “receita”.

Hugo de Brito Machado ao dissertar sobre a matéria cita o conceito de receita definida por Bernardo Ribeiro Moraes, :

“O conceito de receita acha-se relacionado ao patrimônio da pessoa, seja o Estado ou a empresa. Quem aufere ‘receita’ recebe um ingresso de valor que vem alterar o seu patrimônio ou a sua riqueza. Receita, do latim recepta, é vocábulo que designa recebimento, coisas recebidas, ou no sentido figurado, coisa que guarda para si. Receita é, pois, palavra que designa o conjunto de bens ou soma de valores que entram para o patrimônio de determinada pessoa. É sinônimo de recurso, de recurso econômico auferido. A entrada financeira, para constituir-se em receita, deverá ingressar, integrando-o, no patrimônio da pessoa (Estado ou empresa), que fica sendo ‘dono’ dela. Podemos definir ‘receita’, como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa, sem quaisquer reservas ou condições venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo”⁵.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Os descontos obtidos e a base de cálculo das contribuições PIS/Cofins. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 134, p. 38-47, nov. 2006.

Para Rodrigo Caramory Petry *essa receita entendida aqui como receita total da empresa, é constituída por sua vez pelos seguintes ingressos com efeito patrimonial, quais sejam: i) “receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços” (faturamento); ii) “receita operacional” (receita das atividades principais ou acessórias que façam parte do objeto social da pessoa jurídica); iii) “outras receitas” (não enquadradas como “faturamento” nem como “receita operacional”)*. Seja qual for a natureza da receita, a ela não podem se considerar integradas importâncias (ingressos) que apenas transitam em mãos do alienante sem que, em verdade, lhes pertençam em definitivo.⁶

Ricardo Mariz de Oliveira sobre os simples ingressos, alerta que “os valores que a pessoa jurídica receba no interesse de terceiros, a quem pertençam, não são receitas dela, mas mero ingressos ou entradas, podendo, ainda segundo mesmo conceito, representar receita da pessoa a quem se destinam”.⁷

Diante de tais definições fica evidente que o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços jamais deve ser incluído na base de cálculo das referidas contribuições, já que tal tributo representa mero ingresso nos registros contábeis da pessoa jurídica.

O ICMS neste caso caracteriza receita do Estado recebida pela pessoa jurídica na qualidade de mero agente arrecadador.

Pode-se dizer que a pessoa jurídica (contribuinte de direito) inclui o ICMS no valor a ser pago pelo adquirente (contribuinte de fato) que recebe o valor e repassa ao Estado o qual efetivamente é o titular da receita.

Como bem assevera Allan Moraes “o contribuinte do ICMS transfere o encargo do imposto ao adquirente da mercadoria, recebe o valor correspondente ao imposto e repassa ao Estado. Nessas circunstâncias, o trânsito desse valor na contabilidade do contribuinte, por si só, não implica reconhecimento de uma grandeza passível de tributação. Não se trata de receita do Estado. Em verdade, para o contribuinte, o ICMS não é receita, mas ônus, e não seria sequer razoável exigir-se tributo sobre grandeza desse jaez”⁸.

6 PETRY, Rodrigo Caramori. "Faturamento", "receita" e "meros ingressos": a "exclusão" do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 151, p. 90-104, abr. 2008.

⁷ A Problemática das Receitas de Terceiros perante as Bases de Cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Direito Tributário Atual n° 17, coordenadores: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso bergstrom Bonilha, Dialética, São Paulo, 2003, p. 93/94.

⁸ MORAIS, Allan. ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins não cumulativas. Revista Dialética de Direito Tributário,

Desta forma, o ICMS não consiste em receita própria do contribuinte, já que se incorpora ao patrimônio de terceiro, neste caso, do Estado.

Se a base de cálculo das contribuições como já mencionado consiste na receita bruta, entendida aqui como receita própria do contribuinte e não de terceiro, não se inclui portanto o valor do ICMS neste conceito, pois seu valor incorpora-se ao patrimônio do Estado.

Para Paulo de Barros Carvalho *“a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra matriz tributária e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”*⁹.

A base de cálculo deve medir as proporções reais do fato, configurando a perspectiva mensurável do fato jurídico tributário.

Pelos fundamentos acima vemos que o ICMS não representa a materialidade do COFINS e do PIS, razão pela qual não pode constituir sua base de cálculo.

Contudo, em razão da sistemática de apuração do PIS e da Cofins, tributa-se não apenas o faturamento, já que há inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições em questão, em clara ofensa aos artigos 149 e 195 da Constituição Federal.

n. 141, p. 28-36, jun. 2007.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros (2009). *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, p.234.

CAPÍTULO III – VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

1 – Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, in verbis:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Pois bem. Vemos que a base de cálculo das contribuições em discussão apenas pode significar os ingressos que efetivamente representem remuneração às atividades da empresa e não os ingressos destinados a terceiros.

Com isso, se os chamados “mero ingressos”, que na verdade são incluídos no patrimônio do Estado, constituírem a base de cálculo das contribuições teremos um fato jurídico mais amplo que aquele contido no antecedente da regra matriz de incidência tributária, ofendendo o princípio da capacidade contributiva.

As empresas, como sujeitos passivos dessas contribuições, estariam compelidas ao pagamento de tributo cobrado sobre valor que não representa sua capacidade contributiva, isso porque a carga tributária relativa às contribuições se limita aos valores que se incorporam ao seu patrimônio e não sobre as receitas auferidas pelo Estado.

Alfredo Augusto Becker leciona sobre o tema que “a capacidade contributiva é aferida, a priori, mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de indivíduo e a carga tributária por ele suportada. Viu-se que a primeira constrição que sofre o princípio da capacidade contributiva, ao ser juridicizado, relaciona exclusivamente um único tributo (e não a totalidade dos tributos vigentes). Agora, verifica-se que, no outro pólo desta relação de capacidade

contributiva, não se situa a totalidade da riqueza do contribuinte, mas exclusivamente um fato-signo, presuntivo de sua renda ou capital”¹⁰.

Se o ICMS representa despesa e não receita do sujeito passivo das contribuições em tela, sua inclusão resulta na incidência das contribuições sobre montante que não corresponde à sua verdadeira base de cálculo, ferindo o princípio da capacidade contributiva.

2 – Princípio da Isonomia

A Constituição Federal no inciso II do artigo 150, assim prevê:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(..)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

Considerando-se a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, cada Estado, ao estabelecer tratamento diferenciado relativo a instituição do ICMS incidente sobre a venda de determinadas mercadorias, estará quantificando a COFINS e a contribuição ao PIS conforme o gênero das mercadorias vendidas pelas empresas, dispensando tratamento diverso aos contribuintes das referidas contribuições.

Desta forma, as contribuições terão base de cálculo quantificada sem relação alguma com a sua real destinação, qual seja, o financiamento da seguridade social.

As contribuições estudadas tornarão-se mais ou menos onerosas em razão das hipóteses de não incidência do ICMS (isenção ou alíquota zero) ou mesmo em razão da majoração de sua alíquota, disposições fixadas por cada Estado e que terão influência sobre a quantificação das contribuições.

¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto (1998). *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, p.497.

Em termos práticos, uma empresa que é isenta do pagamento de ICMS ou que é submetida a uma alíquota mais baixa em suas vendas recolherá menos COFINS e PIS do que àquela que não é tratada com isenção do ICMS ou cuja alíquota se mostra superior, em flagrante prejuízo ao princípio da isonomia tributária.

Nestes termos, como bem explica Rodrigo Caramory Petrya “*a indevida inserção de elemento espúrio às hipóteses de de incidência constitucionais dessas contribuições, como é o caso do ICMS em relação à ‘receita’ ou ao ‘faturamento’, gera como consequência a impossibilidade de o legislador da União Federal cumprir com a diretriz do tratamento eqânime (isonômico) entre os diversos sujeitos passivos das contribuições, pois a base de cálculo das mesmas irá variar conforme haja ou não incidência, total ou parcial, de um imposto cujo controle da incidência está nas mãos dos Estados: o ICMS*”¹¹.

3 – Princípio da Uniformidade Tributária

Ao mesmo tempo que fere o princípio da isonomia, a inclusão do imposto estadual na base de cálculo das contribuições desrespeita também a uniformidade geográfica na incidência dos tributos da União, prevista no artigo 151, inciso I, da Constituição Federal:

“Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do País.”

Como já exposto, com a inclusão do ICMS no valor das contribuições, estas teriam sua base de cálculo modificada conforme alíquota do ICMS de cada Estado, ou em razão da concessão de isenção, redução ou diferimento do ICMS pela legislação estadual, fazendo com que o seu valor ganhe variação entre os Estados a depender da regulamentação do ICMS.

Ives Gandra Martins afirma que “*o princípio da uniformidade é essencial ao sistema e evita não apenas guerras tributárias, como oferta garantia nacional aos*

¹¹ PETRY, Rodrigo Caramori. "Faturamento", "receita" e "meros ingressos": a "exclusão" do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 151, p. 90-104, abr. 2008.

contribuintes contra as exações regionais e distritais, nem sempre voltadas a preservar os seus direitos”¹².

Para o melhor entendimento desta violação ao princípio, nos reportamos ao exemplo prático de duas empresas de mesmo porte que exercem a mesma atividade e se situam na mesma região, todavia em Estados diferentes. Neste caso, mesmo que estas empresas se situem na mesma região socio econômica e apresentem o mesmo porte, se forem instituídas alíquotas diferentes de ICMS em cada um de seus Estados, a alíquota real da COFINS e da contribuições ao PIS não serão uniformes nesta região do País, contrariando o princípio em questão.

4 – Princípio Federativo

Os artigos 150, § 6º, e 151, inciso III da Constituição Federal dispõem:

“Art. 150. (...)

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

Art. 151. É vedado à União:

(...)

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

Celso Ribeiro Bastos, expõe sobre o referido princípio:

“A federação é a forma de Estado pela qual se objetiva distribuir o poder, preservando a autonomia dos entes políticos que a compõem. No entanto, nem sempre alcança-se uma racional distribuição do poder regionalmente concentrado, o que pode ser prejudicial se este poder estiver nas mãos das oligarquias locais. O acerto da Constituição, quando dispõe sobre a Federação, estará diretamente vinculado a uma racional divisão de competência entre, no caso brasileiro, União, Estados e Municípios...Portanto deve o princípio federativo informar o legislador infraconstitucional que está obrigado acatar tal princípio na elaboração das leis

¹² Ob. Citada em FREITAS, André Luiz Martins; BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. A inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins fundamentada também nos princípios do pacto federativo e da uniformidade tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 147, p. 16-21, dez. 2007.

*ordinárias, bem como os intérpretes da Constituição, a começar pelos membros do Poder Judiciário*¹³

A Constituição prevê as competências de cada ente da Federação que, autônomos, com governos e regras próprias, não podem interferir na competência tributária do outro.

Assim, do mesmo modo que não cabe à União interferir na regulamentação do IPTU ou do ICMS, os Estados não poderão interferir na tributação da COFINS e da contribuição ao PIS, já que estes são tributos de competência da União.

Diante disso, com a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, bastaria um determinado Estado aumentar ou diminuir a alíquota do ICMS para que estas contribuições sofram alterações em seu valores, resultando na interferência dos Estados na sua tributação.

Podemos concluir que a equivocada inclusão do tributo estadual resultaria então na interferência de um ente federativo, no caso determinado Estado, na competência tributária de outro, qual seja a União, o que configuraria violação ao princípio federativo.

¹³ RIBERO BASTOS, Celso, *Curso de Direito Constitucional*, 12ª edição, São Paulo: Saraiva, PP 145 e 146.

CAPÍTULO IV – A ORIENTAÇÃO DOS TRIBUNAIS SOBRE A TESE

1– Superior Tribunal de Justiça

O Superior Tribunal de Justiça já há muito tempo consolidou seu entendimento a favor da inclusão do ICMS na base de cálculos do PIS e da COFINS, o que resultou na edição de duas Súmulas sobre a matéria, conforme se extrai das ementas abaixo transcritas:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 3º, § 2º, III, DA LEI 9.718/98. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1991-18/2000. REVOGAÇÃO. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ.

É pacífico, no âmbito da Seção de Direito Público deste Sodalício, o entendimento de que o ICMS integra a base de cálculo da COFINS e do PIS. Inteligência das Súmulas 68 e 94 do STJ (cf. AGA 520431, Rel. Ministro João Otávio Noronha, 2ª Turma, DJ 24.05.04; AGREsp 463.629/RS, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, 1ª Turma, DJ 06/01/03).

É, de igual maneira, pacífico o entendimento de que a exclusão prevista no art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei 9.718/98 não chegou a produzir efeitos no mundo jurídico, visto que condicionada a regulamento do Poder Executivo, o qual não veio a ser editado até o advento da Medida Provisória n.º 1.991-18/2000, que, por sua vez, a revogou (cf. REsp 502.263/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 13.10.03; REsp 512.232/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 20.10.03).Recurso especial improvido

(Resp 641377/RS, Relator Min.Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 10/08/2004, DJ 29/11/2004)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. SÚMULA 94/STJ.

I – É pacífico no âmbito desta Corte a legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS, a teor da Súmula 94/STJ.

II – Agravo Regimental improvido.

(AgRg no Ag 551806/PR, Relator Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 09/03/2004, DJ 17/05/2004)

MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. INCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ. LEG ALIDADE. RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 83/STJ.

I - O acórdão recorrido encontra-se em perfeita consonância com a jurisprudência desta Corte, que firmou o entendimento de que se inclui na base de cálculo da COFINS e do PIS a parcela relativa ao ICMS, consoante se depreende das Súmulas 68 e 94 do STJ.

II - Incidência do óbice sumular 83/STJ ao trânsito do recurso especial.

III - Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag 1069974/PR, Relator Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 17/02/2009, DJe 02/03/2009)

TRIBUTÁRIO – ICMS – INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS –

LEGALIDADE – SÚMULAS 68 E 94, AMBAS DO STJ – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL – APLICAÇÃO DO DISPOSTO NA SÚMULA 83/STJ.

1. *A controvérsia essencial dos autos restringe-se à inclusão do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, ICMS, na base de cálculo do PIS, do FINSOCIAL e da COFINS.*

2. *Consoante se observa da leitura dos autos, o acórdão a quo alicerça-se na jurisprudência assente do STJ. Em outros termos, firmou-se no sentido de que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo da COFINS e do PIS, ante a ratio essendi das Súmulas 68 e 94, ambas do STJ.*

3. *Dos argumentos, conclui-se pela incidência, in casu, do disposto na Súmula 83/STJ.*

Agravo regimental improvido.

(AgRg no Resp 1016676/ES, Relator Min. Humberto Martins, julgado em 25/03/2008, DJe 03/04/2008)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SÚMULA N. 83/STJ.

1. *Caso em que a agravante insurge-se contra a decisão do Tribunal a quo que reconheceu a legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.*

2. *Não mais existe o óbice ao julgamento da presente demanda, determinado pelo STF na Ação Cautelar na Ação Direta de Constitucionalidade n. 18, pois o prazo de suspensão chegou ao término.*

3. *A jurisprudência desta Corte Superior de Justiça possui o firme entendimento de que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e da COFINS. Súmulas 68 e 94/STJ.*

4. *Agravo regimental não provido.*

(AgRg no Ag 1282409/SP, Relator Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 22-02-2011, DJe 25-02-2011)

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

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

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

3. *O reconhecimento de repercussão geral pelo STF não impede o julgamento dos recursos no STJ. Precedente: AgRg no Ag 1.272.247/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 5.8.2010, DJe 17.8.2010.*

Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EDcl no Resp 1264655/RS, Relator Min. Humberto Martins, Segunda Turma, data do julgamento 06/10/2011, DJe 14/10/2011)

Como vemos das ementas acima transcritas já há muito tempo a Corte Superior fundamenta suas decisões utilizando-se do teor das Súmulas 94 e 68, in verbis:

Súmula 94 do STJ: “A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial”.

Súmula 68 do STJ: “A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”.

Todavia, os julgamentos que deram origem às Súmulas 94 e 68 foram realizados ainda sob a égide da Constituição de 1969, restando inaplicáveis para análise do regime legal do PIS e da COFINS a partir da Constituição Federal de 1988.

O problema em fundamentar suas decisões atuais ainda com base no teor de referidas Súmulas reside no fato de que as Súmulas foram editadas sob a égide da Constituição Federal de 1967, na qual não havia previsão do conceito de ‘faturamento’ a ser adotado como base de cálculo do PIS ou da COFINS.

No mais, como a Constituição Federal delimita o conceito de faturamento nas normas de competência destas contribuições, resta claro que o pronunciamento definitivo sobre a inclusão do ICMS na sua base de cálculo deve ser dado pelo Supremo Tribunal Federal e não pelo Superior Tribunal de Justiça, já que importa em análise de matéria efetivamente constitucional.

2– Supremo Tribunal Federal

O Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785, se manifestou na sessão do dia 24.08.2006 a favor dos contribuintes por maioria de seis votos a um, com base no art. 195, inciso I, da Constituição Federal.

Reconheceram a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, além do Relator Ministro Marco Aurélio, mais cinco dos sete Ministros que já votaram no referido recurso, no qual se discute especificamente a respeito da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins.

Embora tenha sido suspenso por um pedido de vista o julgamento do mencionado recurso extraordinário, mesmo que todos os Ministros que ainda não votaram optarem pela inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, o julgamento ficará com seis votos a cinco para que haja a exclusão do tributo estadual da base de cálculo da contribuição social. Isso significa que a maioria dos votos já foi alcançada, independentemente dos votos restantes.

Cabe aqui a transcrição de parte do voto do Ministro Marco Aurélio:

24/08/2006 TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAIS

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO

“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, ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto. 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.

(...)

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. Por isso mesmo, o artigo 110 do Código Tributário Nacional conta com regra que, para mim, surge simplesmente pedagógica, com sentido didático,(...)

Da mesma forma que esta Corte excluiu a possibilidade de ter-se, na expressão “folha de salários”, a inclusão do que satisfeito a administradores, autônomos e avulsos, não pode, com razão maior, entender que a expressão “faturamento” envolve, em si, ônus fiscal, como é o relativo ao ICMS, sob pena de desprezar-se o modelo constitucional, adentrando-se a seara imprópria da exigência da contribuição, relativamente a valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço, como é o relativo ao ICMS.

(...)

Por tais razões, conheço deste recurso extraordinário e o provejo para, reformando o acórdão proferido pela Corte de origem, julgar parcialmente procedente o pedido formulado na ação declaratória intentada, assentando que não se inclui na base de cálculo da contribuição, considerado o faturamento, o valor correspondente ao ICMS. Com isso, inverto os ônus da sucumbência, tais como fixados na sentença prolatada”¹⁴.

¹⁴ In <http://conjur.estadao.com.br/static/text/47885,1>

No mais, esclarecemos que “apesar de o julgamento referido ter tratado apenas da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, a decisão do STF também se aplica à inclusão daquele imposto na base de cálculo do PIS, pois a base de cálculo de ambas as contribuições é a mesma”¹⁵.

Deste modo, pelo voto do Ministro Marco Aurélio, está configurada a violação ao artigo 195, I, da Constituição Federal, ao fundamento de que a base de cálculo do PIS e da COFINS somente pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços, ou seja, sobre a riqueza obtida com a realização da operação, e não sobre o ICMS, que constitui ônus fiscal e não faturamento.

Como uma reação para reverter a situação no Supremo Tribunal Federal, foi ajuizada pelo Presidente da República a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, objetivando a declaração de constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Com isso, em 13.08.2008 foi deferida liminar na ADC 18, para que fossem suspensos por 180 dias todos os processos nos quais se discutia a inclusão do ICMS no valor das contribuições, até que fosse julgado o mérito daquela Ação Declaratória de Constitucionalidade.

Na sequência, em março de 2010 a eficácia da medida liminar deferida foi prorrogada por mais 180 dias. Atualmente os processos em curso no país que envolvam a matéria retomaram seus cursos.

Assim, referida matéria encontra-se em repercussão geral, como se verifica abaixo:

Ementa: Reconhecida a repercussão geral da questão constitucional relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. Pendência de julgamento no Plenário do Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário n. 240.785.

(RE 574706 RG, Relator(a): Min. MIN. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 24/04/2008, DJe-088 DIVULG 15-05-2008 PUBLIC 16-05-2008 EMENT VOL-02319-10 PP-02174)

Conforme se verifica, a matéria é controvertida e ainda não foi decidida pelo E. STF, sendo que as decisões proferidas recentemente são exatamente no sentido pretendido

¹⁵ FREITAS, André Luiz Martins; BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. *A inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins fundamentada também nos princípios do pacto federativo e da uniformidade tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 147, p. 17.

pelos contribuintes, qual seja, que é inconstitucional e ilegal a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

CONCLUSÃO

Através do presente estudo vimos que o ICMS não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, na medida em que o conceito constitucional de faturamento e receita não permite esta dilação na base de cálculo das contribuições.

Além da referida inconstitucionalidade, demonstramos que a integração deste valor na base de cálculo das exações representaria afronta ao princípio federativo e aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.

Dissertamos aqui sobre as inconstitucionalidades da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS para posteriormente, estando evidente às violações aos preceitos constitucionais, trazeremos à baila a situação do tema nos tribunais e a medida tomada pelo Governo pela manutenção de tal inconstitucionalidade.

A tese começou a ser discutida no Plenário do Supremo Tribunal Federal em 1999, mas apenas em 2006 teve continuidade o julgamento do Recurso Extraordinário 240.785.

Com seu julgamento, a tese ganhou um forte e inesperado alento, já que seis ministros proferiram votos favoráveis a alegada inconstitucionalidade da inclusão do tributo estadual na base de cálculos das exações.

Neste momento, aproveitando-se do pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes e a conseqüente suspensão do julgamento, o Poder Executivo Federal apresentou sua Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, na tentativa de reverter a decisão que nitidamente demonstrou a inconstitucionalidade de tal inclusão.

Neste contexto, mesmo diante da flagrante inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, o Governo Federal utilizou-se de engenhosa estratégia para tentar reverter a situação ou ao menos evitar o risco de que a decisão do recurso extraordinário tenha efeitos “ex tunc” e não apenas efeitos prospectivos.

Tal medida foi tomada pelo Poder Executivo para não permitir a redução da arrecadação dos impostos e para evitar que o Estado tenha que ressarcir as empresas que ingressaram no Judiciário cobrando os valores indevidamente pagos ao Fisco.

Muito se discute com relação à grande queda na arrecadação do Governo Federal com a exclusão do ICMS na base de cálculos do PIS e da COFINS, no entanto

ressaltamos que diante da enorme carga tributária do país a analisada exclusão do ICMS não terá grandes impactos na implantação de projetos federais.

Desta forma, enquanto os argumentos aqui expostos que sustentam a tese da inconstitucionalidade demonstram respeito ao ordenamento jurídico tributário, à Federação e ao Estado de Direito, a tentativa do Governo Federal demonstra que, mais uma vez, o aumento da carga tributária está sendo utilizado para remediar sua incapacidade de gerência.

É com estas reflexões que, buscando o respeito aos princípios constitucionais expostos, esperamos um maior comprometimento do Poder Judiciário na análise acurada do caso concreto, não permitindo que o Estado, através da discutida medida, consiga aumentar a carga tributária sem a estrita observância ao ordenamento jurídico pátrio.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência*, 6ª ed., 10ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres, *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*, 2ª Ed, São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CASTELLANI, Fernando F., *Contribuições Especiais e sua Destinação*, São Paulo: Ed. Noeses, 1ª ed., 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

RIBERO BASTOS, Celso, *Curso de Direito Constitucional*, 12ª edição, São Paulo: Saraiva,

FREITAS, André Luiz Martins; BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. A inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins fundamentada também nos princípios do pacto federativo e da uniformidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 147, p. 16-21, dez. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Os descontos obtidos e a base de cálculo das contribuições PIS/Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 134, p. 38-47, nov. 2006.

MORAIS, Allan. ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins não cumulativas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 141, p. 28-36, jun. 2007.

PETRY, Rodrigo Caramori. "Faturamento", "receita" e "meros ingressos": a "exclusão" do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 151, p. 90-104, abr. 2008.

A Problemática das Receitas de Terceiros perante as Bases de Cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. *Direito Tributário Atual* nº 17, coordenadores: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha, Dialética, São Paulo, 2003, p. 93/94.