

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**LEANDRO DE ARAUJO FERREIRA**

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

**SÃO PAULO**

**2012**

**LEANDRO DE ARAUJO FERREIRA**

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

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do curso de pós-graduação *stricto sensu*(Especialização) em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Orientadora: Ana Carolina Conte de Carvalho Dias

**SÃO PAULO**

**2012**

Dedico e agradeço,

Aos meus pais, Leila e Moisés, pelo incondicional apoio e carinho, além do aconselhamento acadêmico dado por meu pai. Meu avô, Francisco Ferreira Neto também advogado, tutor pessoal e exigente chefe, pelo apoio. Meu tio, Osmar Ferreira.

A todos agradeço o apoio e carinho.

## **RESUMO**

A presente dissertação tem por objetivo analisar a constitucionalidade da inclusão do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – COFINS e do Programa de Integração Social - PIS, fundada na incidência destas sobre o faturamento ou receita do contribuinte, conforme estipulado no art. 195, I, “b” da Constituição Federal. Para tanto identificaremos e analisaremos o núcleo das normas da COFINS e do PIS, com ênfase na análise da base de cálculo desta e do conceito de faturamento, para apurar se há constitucionalidade na inclusão do ICMS. Finalmente será também analisada a iniquidade e afronta a isonomia decorrentes da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. COFINS. PIS. ICMS. Base de cálculo. Receita. Faturamento. Inconstitucionalidade.

## **ABSTRACT**

This dissertation aims to examine the constitutionality of including the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) on the basis of calculation of the Social Contribution for Social Security Financing –(COFINS) and the Social Integration Program (PIS), founded in the incidence of those on revenue or billing of the taxpayer, as stipulated by art. 195, I, "b" of the Federal Constitution. To do so we will identify and analyze the core of the legal norms of the PIS and COFINS, with emphasis on the analysis of the calculation basis of these and the concept of revenue, to determine whether there is constitutionality in the inclusion of the ICMS. Finally it will also be analyzed the inequity and affront to the equality that arises from the inclusion of ICMS on the basis of the PIS and COFINS.

**Keywords:** Tax Law. COFINS. PIS. ICMS. Basis of calculation. Revenue. Billing. Unconstitutional.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA</b> .....	8
<b>1.1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DA COFINS</b> .....	10
1.1.1 CRITÉRIO MATERIAL .....	10
1.1.2 CRITÉRIO ESPACIAL.....	10
1.1.3 CRITÉRIO TEMPORAL .....	11
1.1.4 CRITÉRIO PESSOAL .....	11
1.1.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO .....	12
<b>1.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS</b> .....	16
1.2.1 CRITÉRIO MATERIAL .....	17
1.2.2 CRITÉRIO TEMPORAL .....	17
1.2.3 CRITÉRIO ESPACIAL.....	17
1.2.4 CRITÉRIO PESSOAL .....	17
1.2.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO .....	17
<b>2 A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS</b> .....	18
<b>2.1 ISONOMIA E EQUIDADE</b> .....	25
<b>CONCLUSÃO</b> .....	28
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	30

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo principal verificar a constitucionalidade ou não da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições COFINS e PIS, diante da previsão do faturamento/receita do contribuinte como base de cálculo destas.

Para tanto será primeiramente analisada a estrutura da norma jurídica da COFINS e do PIS, identificando e discorrendo sobre os critérios constantes da regra-matriz de incidência tributária destas, com maior atenção dirigida ao critério material das normas.

Ainda com relação à base de cálculo das contribuições, tratamos do conceito atual de faturamento, receita e receita bruta, sob a égide do ordenamento jurídico vigente.

Estabelecidas estas premissas passamos à análise da natureza do ICMS e da conseqüente inconstitucionalidade na inclusão desta na base de cálculo do PIS e da COFINS, tendo em vista não se tratar de receita tributável da pessoa jurídica, mas sim receita estatal.

Por fim abordamos a iniquidade e afronta à isonomia decorrentes da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições.

## 1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para realização do trabalho proposto é necessário primeiramente a análise da norma tributária da CONFINS e do PIS, adotando para tanto um critério de classificação em conformidade com o grupo institucional a que pertencem as normas, conforme lição do mestre Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>:

- a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário;
- b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (norma-padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária). Cabem nessa rubrica as norma que instituem isenções, bem como regras sancionatórias;
- c) normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização.

Definido o critério classificatório passamos a delimitar o núcleo (regra-matriz de incidência tributária em sentido estrito) das normas que definem a incidência do tributo (regra-matriz de incidência tributária em sentido amplo) identificada anteriormente.

A regra-matriz de incidência tributária é a delimitação dos componentes essenciais da norma, sem os quais a norma não se sustentaria. Trata-se de uma divisão da norma em critérios essenciais, separados em dois grupos que refletem um juízo hipotético-condicional.

Na hipótese da norma, também chamada descritor, observamos a descrição de um comportamento do contribuinte, ou seja, a alusão a um fato (critério material) que, por sua vez, estará condicionado aos critérios espacial, que delimita a esfera de vigência da norma, e temporal, que delimita um momento de ocorrência do fato.

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª edição - Saraiva : 2010. P. 293.

Já na consequência, também chamada prescritor, há o critério pessoal, que possibilita a identificação dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica, e o critério quantitativo, que permite a quantificação da obrigação através da aplicação de uma alíquota sobre determinada base de cálculo, que deve guardar relação lógica com o comportamento previsto no critério material da norma.

A conjunção destes critérios é, portanto, resultado de uma hipótese e consequência decorrentes da (1) ocorrência de um determinado fato juridicamente previsto, em (2) momento e (3) local determinados, acarretando no nascimento de uma obrigação entre (4) sujeitos passivo e ativo, de (5) valor específico, possibilitando esse modelo a delimitação do “*núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária*”<sup>2</sup>.

Resumidamente temos:

**Critério Material:** nele está contida a prescrição do comportamento que, ocorrendo, dará ensejo à obrigação tributária, ou seja, é uma descrição essencial do fato que dará ensejo ao nascimento da obrigação tributária, condicionado à critérios temporal e territorial para compor o antecedente da norma.

**Critério Temporal:** acompanha o critério material para indicar o momento exato em que, ocorrido o fato previsto, tornar-se-á oponible a obrigação, se preenchidos os demais critérios da RMIT.

**Critério Espacial:** é o espaço territorial físico em que poderá ocorrer a relação jurídica.

**Critério Pessoal:** no critério pessoal temos a prescrição das partes passíveis de compor a obrigação tributária, sujeito ativo e passivo, ou seja, prescreve à quem cabem dever e direitos.

**Critério Quantitativo:** é critério em que será quantificada a obrigação tributária, com previsão da base de cálculo desta, que guarda relação com o critério material, aplicando sobre ela determinada alíquota. Assim obtendo o montante devido pelo sujeito passivo ao ativo.

---

<sup>2</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª edição. São Paulo : Saraiva, 2010. P. 295

Passemos então a delimitar a regra-matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS, partindo de sua previsão expressa no art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal.

## **1.1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DA COFINS**

### **1.1.1 CRITÉRIO MATERIAL**

No art. 195, I, “b” da Constituição Federal temos contido o critério material da COFINS, sendo este o fato de auferir receita ou faturamento, logo o critério material guarda relação direta com o critério quantitativo, pois o faturamento, assim chamada a receita bruta, conforme Lei 9.718/98<sup>3</sup>, da empresa, servirá também como base de cálculo. Em capítulo próprio trataremos dos conceitos de faturamento, receita e receita bruta.

Assim, o critério material da COFINS diz respeito a auferir receita, sendo esse o verbo da norma, considerando-se sua base de cálculo como sendo o próprio montante da receita ou do faturamento auferidos.

### **1.1.2 CRITÉRIO ESPACIAL**

O critério espacial da hipótese de incidência de uma norma diz respeito aos comandos jurídicos suficientes para se delimitar o lugar de ocorrência do fato tributável.

Acerca da COFINS, a lei que instituiu o tributo não prevê local específico para ocorrência do fato tributável, contudo tendo em vista que se trata de uma norma de abrangência nacional, de competência da União Federal, considera-se como local de ocorrência possível do fato todo o território nacional brasileiro.

Portanto, o critério espacial da COFINS se refere a todo o território nacional, onde quer que ocorra o fato do contribuinte auferir faturamento.

---

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

### 1.1.3 CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal da hipótese de incidência de uma norma contém a definição do momento em que se considera ocorrido o fato tributável, nascendo nesse momento a obrigação tributária.

No caso da COFINS a previsão legal que indica momento de ocorrência do fato decorre do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91<sup>4</sup>, reiterada no art. 1º da Lei 10.833/03<sup>5</sup> e se refere ao faturamento mensal da pessoa jurídica.

Portanto, sempre que a pessoa jurídica, mensalmente (período de apuração), auferir faturamento, dar-se-á por ocorrida o fato tributável, dando nascimento à obrigação tributária.

### 1.1.4 CRITÉRIO PESSOAL

O critério pessoal da consequente na regra-matriz de incidência tributária se refere aos comandos jurídicos que indiquem as possíveis pessoas passiva e ativa da relação tributária.

No caso da COFINS, por se tratar de uma contribuição previdenciária, há a destinação específica de financiar a seguridade social, conforme art. 195 da Constituição Federal, contudo tal destinação não importa dizer que o credor da relação é o INSS ou outro órgão relacionado à seguridade.

Compete ao Poder Público a organização da seguridade social, conforme art. 194, parágrafo único, da CF <sup>6</sup>, contudo é a União Federal o ente competente para legislação acerca

---

<sup>4</sup>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.

<sup>5</sup>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.

<sup>6</sup>“Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: (...)”

da contribuição, bem como a responsável pela arrecadação desta, através da Secretaria da Receita Federal, conforme bem elucidada Leandro Paulsen:

“Ambas são contribuições que têm a União como sujeito ativo, sendo administradas pela Secretaria da Receita Federal. No que diz respeito à COFINS, não há qualquer delegação da condição de sujeito ativo e, relativamente ao PIS, também não;”<sup>7</sup>

Dessa forma, tem-se que o sujeito ativo da COFINS é a própria União, haja vista o caráter federal dessa exação tributária.

Já o sujeito passivo da COFINS, conforme previsão do art. 2º da Lei 9.718/98, serão as pessoas jurídicas de direito privado, que auferirem renda, salvo aquelas pessoas isentas em razão de lei<sup>8</sup>.

### **1.1.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO**

O critério quantitativo mensura a obrigação tributária, apurando assim a prestação pecuniária decorrente dela.

O mesmo é realizado através da aplicação de uma alíquota à base de cálculo, cuja função é “medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador”<sup>9</sup> aquele no qual têm-se a expressão do critério material.

#### **1.1.5.1 ALÍQUOTA**

---

<sup>7</sup>PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11ª edição – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009. P.506/507

<sup>8</sup>Lei Complementar 70/91 - Art. 6º São isentas da contribuição:

II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

<sup>9</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª edição. São Paulo : Saraiva, 2010. P. 392.

A alíquota da COFINS é variável conforme a atividade realizada e regime adotado, sendo que a alíquota aplicável ao regime não-cumulativo, mais comumente utilizado, é de 7,6%, conforme previsão do art. 2º da Lei 10.833/03<sup>10</sup>

### **1.1.5.2 BASE DE CÁLCULO**

A base de cálculo da COFINS relevante para o estudo aqui proposto tem previsão no art. 195, I, b, da Constituição Federal, sendo definida como “a receita ou o faturamento” do sujeito passivo.

A Lei Complementar nº 70/91, em seu art. 2º, buscou conceituar faturamento alegando que seria esse “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”<sup>11</sup>; da mesma forma a Lei nº 9.718/98, em seu art. 3º, definiu como faturamento a receita bruta da pessoa jurídica, com específicas exclusões.<sup>12</sup>

Portanto, a base de cálculo da COFINS é o faturamento da pessoa jurídica, assim entendido como sendo sua receita bruta.

#### **1.1.5.2.1 FATURAMENTO E RECEITA BRUTA**

Para melhor compreensão da base de cálculo da COFINS e do PIS, possibilitando ao mesmo tempo a identificação e delimitação do critério material da norma passamos a analisar o conceito e definição dos termos “faturamento”, “receita” e “receita bruta”.

Primeiramente cumpre salientar que o termo “faturamento” não pode ser utilizado em sua conotação geral costumeira, devendo ser analisado com apoio no restante do ordenamento jurídico e jurisprudência para ser então compreendido em sua acepção jurídica específica para

---

<sup>10</sup> Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

as contribuições de PIS e COFINS, conforme entendimento exposto pelo Dr. José Eduardo Soares de Melo:

“O termo ‘faturamento’, por si só, não pode jamais ser representativo de materialidade de tributo, por ser apenas um elemento corpóreo (o papel ‘fatura’), ou significar conceitualmente o somatório de cobranças pela pessoa jurídica. É indispensável socorrer-se aos léxicos e à doutrina para se compreender esse fenômeno em toda sua extensão e seu enquadramento jurídico, notadamente sua projeção tributária.”

O art. 195 da Constituição Federal previa anteriormente a contribuição social devida pelos empregadores calculada sobre (1) a folha de salários, (2) o faturamento e (3) o lucro. Com fulcro nesse permissivo constitucional sobreveio a Lei Complementar nº 70/91, instituindo a COFINS:

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

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.”

Diante dessa norma o Supremo Tribunal Federal adotou o conceito de faturamento como a receita bruta decorrente das vendas de mercadorias e prestação de serviços, aparentemente definindo como sinônimos ambos os termos.

Posteriormente, em 28/11/1998, sobreveio a Lei nº 9.718/98, que no seu artigo 3º, § 1º, alterou substancialmente a base de cálculo das referidas contribuições ao PIS e à COFINS, pois

definiu como receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade exercida e da classificação contábil e, no seu artigo 8º majorou a alíquota desta última contribuição, em total ofensa e desrespeito à Constituição Federal de 1988.

Não obstante a modificação na estrutura das contribuições sociais promovida pela Emenda Constitucional de nº 20/98, que passou a conferir competência para que o legislador ordinário viesse a gravar as receitas da pessoa jurídica para promover o financiamento da seguridade social, o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS previsto no artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, não restou convalidado.

Isto porque, em 18 de maio de 2005, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar em Plenário o recurso extraordinário nº 346.084-6, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, publicado em 01.09.2006, declarou a inconstitucionalidade do artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 9.718/98 que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Posteriormente, com o advento da Lei nº 11.941/2009, o artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 foi revogado. Assim sendo, restou indevida a tributação pretendida por essa legislação, no que se refere à ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Retornando à análise da Emenda Constitucional nº 20/98, que definiu:

“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:

- 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;”

Após a EC 20/98, que trouxe a figura da “receita” foram instauradas novas discussões, buscando assim entender a diferenciação trazida pelo legislador constitucional, eis que definia incidência de contribuição sobre o “faturamento” ou “receita”, indicando assim diferenciação entre ambos os termos.

Em verdade tal previsão legal veio para dar autorização ao legislador infraconstitucional para que tribute a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, na medida da falha tentativa perpetrada pela Lei 9.718/98 em seu art. 3º, § 1º.

Contudo, apesar de o conceito de receita ser mais amplo que o de faturamento, nem todo o ingresso nos cofres da pessoa jurídica são efetivamente receita, conforme destaca Humberto Ávila: “os valores recebidos a título de ICMS apenas transitam pelos cofres da empresa, sem ingressar definitivamente no seu patrimônio. Esses valores não são recursos da empresa, mas dos Estados, aos quais serão encaminhados. Entender diferente é confundir receita com ingresso.”<sup>13</sup>

É este o entendimento que deve ser aplicado na interpretação da base de cálculo da CONFIS e do PIS, prevista no art. 1º das Leis nº 10.833/03 (COFINS) e 10.637/02 (PIS), considerando como faturamento somente a receita tributável, que é aquele cujo ingresso no patrimônio da pessoa jurídica representa riqueza agregada à este e não mera tramitação com destino certo aos cofres do Estado.

## **1.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS**

De acordo com a previsão do art. 195, I, “b” da Constituição Federal, regulamentada no regime não-cumulativo através da Lei nº. 10.637/02, a regra-matriz de incidência tributária do PIS pode ser construída da seguinte forma:

---

<sup>13</sup>ÁVILA, Humberto – “O ICMS na base do PIS e da Cofins: incompetência, iniquidade e desigualdade.”, Revista Dialética nº 195, Editora Dialética, São Paulo: 2011, P. 72.

### **1.2.1 CRITÉRIO MATERIAL**

O critério material do PIS, assim como da COFINS, é o fato de auferir faturamento ou receita, expresso no art. 195, I, “b” da Constituição Federal, sendo definido como o fato de “auferir receita ou faturamento”, já no art. 3º da Lei 9.718/98 o legislador busca conceituar faturamento como sendo a receita bruta da pessoa jurídica, enquanto no art. 1º da Lei nº. 10.637/02, que trata do regime não-cumulativo do PIS, é definido que o faturamento será “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, contudo tal previsão merece maior tratamento, conforme abordaremos em capítulo dedicado ao termo faturamento.

### **1.2.2 CRITÉRIO TEMPORAL**

O critério temporal do PIS, tal como ocorre com o da COFINS é a ocorrência mensal do faturamento, também chamado de período de apuração.

### **1.2.3 CRITÉRIO ESPACIAL**

Tendo em vista que a norma instituidora da contribuição é de abrangência nacional, além de ser de competência da União, o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária é todo o território nacional.

### **1.2.4 CRITÉRIO PESSOAL**

O sujeito ativo será a União Federal, eis que essa tem a competência para exigir o tributo através da Secretaria da Receita Federal, já o sujeito passivo será a pessoa jurídica que auferir faturamento.

### **1.2.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO**

A base de cálculo será o faturamento da pessoa jurídica, sendo que a alíquota do PIS é variável conforme a natureza da pessoa e do negócio realizado. No caso ordinário do PIS não-cumulativo a alíquota é de 1,65%.

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

O artigo 2º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91 e artigo 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98, ao incluírem o ICMS na base de cálculo da COFINS, violaram o artigo 195, inciso I, alínea 'b', da Constituição Federal, eis que ampliaram o conceito jurídico de faturamento e receita.

Referidas normas infraconstitucionais determinam a incidência da COFINS sobre o faturamento, entendido como sendo a receita bruta do sujeito passivo.

Entretanto, quer seja como faturamento, quer seja como receita, a questão principal se resume no fato de que os valores relativos ao ICMS não podem servir de base de cálculo para incidência das contribuições ao PIS e à COFINS devidas.

Isto porque, o valor relativo ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) não tem natureza de receita e nem de faturamento, pois é um imposto indireto que transita provisoriamente pelo patrimônio do contribuinte, cujo valor não será integralizado ao seu patrimônio. É receita do Estado, sendo apenas uma receita transitória no caixa da empresa, pois já tem destino certo, qual seja, os cofres públicos, tratando-se, portanto, de um custo da pessoa jurídica.

Sobre este tema, importe destacar o conceito comercial e contábil de receita e faturamento. O doutrinador Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>14</sup>, ao lecionar sobre o conceito de receita, esclarece que: *"quem aufere receita tem seu patrimônio ou a sua riqueza alterada. Para haver receita, a entrada financeira deve se integrar ao patrimônio da pessoa. Receita é entrada que, integrando-se ao patrimônio sem quaisquer reservas ou*

---

<sup>14</sup>MORAES, Bernardo Ribeiro. "Doutrina e Prática do ISS". Revista dos Tribunais, São Paulo. p.20.

*condições, vem crescer o seu vulto, como elemento novo positivo. O dinheiro recebido pela venda de um serviço é uma receita, produz enriquecimento do patrimônio da pessoa. Todavia, existem entradas financeiras que não se apresentam como receita, visto que não constituem fatos modificativos do patrimônio: recebimento de depósitos recolhidos." (grifa-se)*

Geraldo Ataliba<sup>15</sup>, por sua vez, nos ensina que: *"O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo 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 a recebe."* (grifa-se)

Ainda acerca do conceito de receita e sua abrangência (artigo 195, I, na redação da EC nº 20/98, artigo 149, § 2º III "a" da CF/88), restrita às receitas próprias da pessoa jurídica para a incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, importante trazeremos à colação o entendimento do Nobre Ministro Cezar Peluzo, quando do julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 346.084/PR, 390.840/MG 357.950/RS e 358.273/RS, *in verbis*:

“(...) “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” (destacamos)

Por esta razão, os valores destacados do ICMS nas notas fiscais de venda, derivados da incidência baseadas nas normas de competência tributária da Constituição (artigo 155, II) não são “receitas”, pois não se incorporam à esfera patrimonial da pessoa jurídica, sendo estes valores “meros ingressos” temporários de caixa, devendo ser repassados ao ente estadual competente.

Nesse sentido, oportuna a lição de Ruy Barbosa Nogueira<sup>16</sup>, ao tratar da base de incidência da contribuição do PIS: *"A contribuição ao Programa de Integração Social é calculada sobre o 'faturamento' da empresa na presunção de que o volume de vendas é o índice indireto*

<sup>15</sup>ATALIBA, Geraldo. “ISS e Base Imponível”. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, São Paulo, RT, 1998.

<sup>16</sup>NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “Contribuições Especiais ao Fundo PIS/PASEP”. SP. Resenha Tributária, 1977. Pág. 333.

*de lucratividade ou capacidade econômico-financeira da empresa, de que o empregado, por essa forma, passa a participar. Se a própria empresa não pode sequer se apropriar das parcelas de IPI porque cometerá crime de apropriação indébita, não é crível que pudesse ter o empregado participação indireta, a cargo da empresa, nessa receita da União que jamais é rendimento ou receita da empresa. "(grifa-se)*

No exemplo citado, o autor refere-se à indevida inclusão do IPI na base de cálculo do PIS, no entanto, em razão das mesmas características observadas na inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, cabe aproveitar a contribuição doutrinária.

Nesse aspecto, o autor José Eduardo Soares de Melo<sup>17</sup>, se manifesta da seguinte forma sobre o tema: “... Também encartam-se nesta situação o ICMS e o IPI, porque não constituem ingressos patrimoniais pela circunstância de simplesmente transitarem pelo caixa do contribuinte, como meros agentes repassadores dos mencionados tributos.” (grifamos)

Nessa mesma linha, o C. Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, manifestou-se pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, sob o fundamento de que "se alguém fatura ICMS é o Estado, não o vendedor da mercadoria." (grifa-se)

O Ministro Marco Aurélio, no referido julgamento, declarou seu voto no sentido de que:

*"No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil 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*

---

<sup>17</sup>SOARES DE MELO, José Eduardo. “Contribuições Sociais no Sistema Tributário”. 4ª ed. Editora Malheiros: 2003.

não tem a mesma 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.", (grifa-se)

Extrai-se ainda do referido voto do Ministro Marco Aurélio o seguinte entendimento:

*"Óptica diversa não pode ser emprestada ao preceito constitucional, revelador da incidência sobre o faturamento. Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços. 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 de 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."*. (grifa-se)

E, finalmente, tem-se a seguinte conclusão do eminente ministro:

*"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."*. (grifa-se)

Ademais, nesse aspecto, o conceito traçado pela legislação comercial em relação à definição de receita e faturamento não pode ser alterado pelo legislador tributário, sob pena de ofensa e afronta ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

"Art. 110. Lei tributária não pode alterar definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Federal ou dos Municípios, para definir ou delimitar competências tributárias."

Assim, o ICMS é uma despesa do contribuinte e um crédito do Estado que não pode ser classificada como receita ou faturamento, para fins de incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, uma vez que não se "fatura" tributo, sendo o valor do ICMS integralmente repassado aos cofres estaduais.

Deste modo, o ICMS não tem natureza de receita ou faturamento, eis que não revela medida de riqueza, sendo que, interpretar de forma diversa, viola a preceito previsto no artigo 195, inciso I, alínea 'b', da Constituição Federal, que assim dispõe:

"Art.195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

b) a receita ou o faturamento;" (grifa-se)

E, ainda, o artigo 149, da Constituição Federal determina que:

"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 artigos 146, III, 150, I e III,

e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

Esses artigos determinam a competência da União Federal para a instituição das contribuições em discussão e o suporte constitucional de criação desse tributo, tendo como base de cálculo o faturamento ou receita das empresas, devendo ser tributada única e efetivamente a riqueza produzida.

Portanto, as normas insertas nos artigos 2º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91 e artigo 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98 que incluíram o ICMS na base de cálculo da COFINS são inconstitucionais, pois fogem do conceito de receita e faturamento previsto no artigo 195, inciso I, alínea ‘b’, da Constituição Federal.

A inclusão do ICMS na base de cálculo das aludidas contribuições sociais caracteriza violação ao princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal de 1988, *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, facultando 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." (grifa-se)

Isto porque, conforme exposto acima, esse ônus fiscal relativo ao ICMS não tem natureza de receita ou faturamento, não podendo servir à incidência do PIS e da COFINS, uma vez que não caracteriza patrimônio ou rendimento do contribuinte definida pelos artigos 145, § 1º, artigo 149, § 2º, inciso III e artigo 195, inciso I, alínea "b", ambos da Constituição Federal de 1988.

A União Federal ao instituir tributo, deve tributar única e efetivamente a riqueza produzida pelo contribuinte, sendo respeitada a sua capacidade contributiva.

A capacidade contributiva é o princípio segundo o qual a pessoa física ou jurídica deve contribuir para os gastos ou despesas públicas na mesma medida de sua capacidade e possibilidade econômica.

Segundo nos ensina Ives Gandra da Silva Martins<sup>18</sup>, “*a capacidade contributiva diz respeito aos limites de sujeição fiscal a que o patrimônio de um contribuinte está submetido, enquanto a capacidade econômica concerne ao potencial econômico do contribuinte, mesmo que fora da alçada da imposição, como alguém sujeito a diversos sistemas impositivos, que tem capacidade econômica e poderá não ter capacidade contributiva para um dos sistemas tributário ao qual está sujeito.*”

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010/DF, corroborou este entendimento, *in verbis*:

"A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a atenção do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público." (grifa-se)

Esclareça-se que, apesar do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 fazer menção aos "impostos", o respeito à capacidade contributiva do contribuinte também se aplica às contribuições sociais, até porque elas incidem sobre fatos econômicos relevantes, no caso da COFINS e do PIS, o faturamento e a receita bruta, conforme bem observa Rodrigo Caramori Petry ao dizer que “o mais flagrante aspecto a exigir a exclusão do valor do ICMS

---

<sup>18</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva, “Breves Comentários sobre a Capacidade Contributiva”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 10, Dialética, São Paulo, 1996.

e do IPI destacado nas notas fiscais/faturas de vendas está no fato de que tais valores não representam sequer indício de capacidade contributiva da pessoa vendedora. Ou seja, não representam manifestação de riqueza tributável, pelo contrário”<sup>19</sup>.

Ressalte-se, ainda, que as normas previstas no artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91 e artigo 3º da Lei nº 9.718/98 não explicitam a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. Referidas normas determinam a incidência sobre o faturamento, entendido como receita bruta, determinando algumas exclusões da base de cálculo, mas não há qualquer expressão incluindo o ICMS, conforme enfatiza Humberto Ávila:

“(…) não se pode interpretar o artigo 3º, parágrafo 2º da Lei nº 9.718/1998 no sentido de que esse dispositivo, ao excluir as vendas canceladas, o IPI e o ICMS cobrado pelo mecanismo da substituição, teria incluído o valor correspondente ao ICMS. Esse valor simplesmente não precisou ser excluído porque nunca esteve incluído, nem poderia estar. Entender de modo diferente, não é apenas confundir o fato gerador das contribuições sociais com sua base de cálculo; é também admitir o exercício iníquo e desigual da competência constitucional. É violar a Constituição, e de maneira flagrante, em suma.”<sup>20</sup>

Dessa forma, resta claro que não é possível, tal como no caso do IPI, a inclusão de um imposto na base de cálculo da COFINS e do PIS, tanto em razão de tal quantia (ICMS) ser pertencente ao Estado e não ao contribuinte, quanto em razão da ausência dessa previsão no texto legal.

## **2.1 ISONOMIA E EQUIDADE**

As ilegalidades e inconstitucionalidades da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS não se resumem à violação do princípio da capacidade contributiva, direito este constitucionalmente garantido, mas também na violação de seu direito quanto ao tratamento

---

<sup>19</sup>PETRY, Rodrigo Caramori, Contribuições PIS/PASEP E COFINS, Quartier Latin, 2009, p. 258

<sup>20</sup>ÁVILA, Humberto, “O ICMS na Base do PIS e da Cofins: Incompetência, Iniquidade e Desigualdade”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 195, Dialética, São Paulo, 2011. P. 81

isonômico, previsto no artigo 150, inciso II da CF/88 e também na equidade de participação no custeio da seguridade social, segundo artigo 194, inciso V da CF/88.

A indevida inclusão do valor do ICMS destacado nas notas fiscais de vendas de mercadorias na base de cálculo do PIS e da COFINS importa na desvirtuação do tratamento isonômico garantido pela Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso II, *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas 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;”

Isso porque, a manutenção do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS acaba por desnaturalizar o tratamento isonômico garantido constitucionalmente a contribuintes que se encontrem em situação equivalente, quais sejam, que obtenham receita ou “faturamento” com a venda de mercadorias.

Para tanto, basta lembrar que aquele contribuinte que seja isento do ICMS (por determinadas circunstâncias legais que fogem ao objeto da presente discussão) ou goze de algum outro benefício fiscal que lhe conceda um tratamento diferenciado no recolhimento do ICMS, como redução em suas alíquotas, implicará em uma menor oneração em sua carga tributária destinada ao PIS e à COFINS do que o contribuinte que não goze destes benefícios em relação ao ICMS.

Logo, podemos concluir sem qualquer temor que para determinadas empresas ou determinados produtos, que gozem de benefícios fiscais relativos ao ICMS, o impacto na tributação ao PIS e à COFINS será visivelmente menor se comparado aos contribuintes que não tem qualquer redução na alíquota do ICMS.

Se depender do tratamento estabelecido para cada Estado-membro da Federação ao ICMS, incidentes sobre determinadas mercadorias, a quantificação do PIS e da COFINS irá variar de

acordo com o gênero destas mercadorias vendidas pelas empresas, sem correlação lógica com a necessidade de financiamento da seguridade social.

Assim, uma empresa que goze de isenção do ICMS ou seja beneficiada com alíquota reduzida deste imposto, conseqüentemente recolherá menos PIS e COFINS do que outra empresa que comercializasse a mesma mercadoria, mas que não fosse beneficiada com a isenção ou redução de alíquota do ICMS.

E não só o direito a este tratamento isonômico garantido pela Constituição Federal resta violado, mas também a equidade na forma de participação no custeio da seguridade social, segundo prevê o inciso V do artigo 194 da CF/88<sup>21</sup>.

Deste modo, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS gera distorções na diretriz constitucional da equidade na forma de participação no custeio da seguridade social, já que implica no tratamento diferenciado de contribuintes que igualmente auferem faturamento.

Em verdade, a inclusão do ICMS na base de cálculo acarreta na maior oneração daquele contribuinte que menos receita auferiu, contra uma oneração mais leve para aquele contribuinte cuja carga tributária do ICMS foi menor e, logo, auferiu maior receita, assim entendida como o ingresso definitivo de riqueza no patrimônio da pessoa jurídica.

Assim entendemos que é inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, pois se trata de uma tributação sobre riqueza do Estado, não da pessoa jurídica, além de afrontar os princípios da isonomia e culminar em iniquidade.

---

<sup>21</sup> Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

V - equidade na forma de participação no custeio;"

## CONCLUSÃO

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, tem a previsão de sua base de cálculo no art. 195, I, “b” da Constituição Federal, Lei Complementar nº 70/91 e Lei nº 9.718/98, arts. 2º e 3º; e a contribuição ao Programa de Integração Social – PIS também nos arts 2º e 3º da Lei nº 9718/98, Lei nº 9.701/98 e Lei nº 9.715/98, art. 2º; sendo o faturamento, assim entendido como receita bruta, a base de cálculo elegida para estas contribuições.

Ocorre que a base de cálculo de qualquer tributo não pode ser estranha ao critério material da mesma, mas confirmar esta, o que não ocorre com a base de cálculo de ambas, pois extrapolam os limites lógico-jurídicos do critério material.

A definição máxima permitida de faturamento e/ou receita, para fins de incidência destas contribuições é a receita tributável da pessoa jurídica, ou seja, a receita que ingressa definitivamente no patrimônio do contribuinte, ou seja, que lhe agrega riqueza.

Acerca do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, este se trata de um tributo devido ao Estado, cujo ingresso nos cofres da pessoa jurídica é temporário, para fins meramente contábeis em cumprimento legal ao princípio da não-cumulatividade e outras exigências, sendo que posteriormente é recolhido aos cofres públicos; não se tratando nem mesmo de custo da pessoa jurídica.

Dessa forma, entendemos que não se pode incluir no conceito legal de faturamento ou receita bruta, elegido para as contribuições ao PIS e COFINS o montante relativo ao ICMS, pois se trata de riqueza auferida pelo Estado que se encontra temporariamente sob posse da pessoa jurídica para cumprimento de outras normas legais, sendo posteriormente recolhido aos cofres públicos.

A inconstitucionalidade decorrente da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS também é decorrente da afronta ao princípio da isonomia tributária, tendo em vista que no caso do ICMS há diversas hipóteses de isenção, alíquotas reduzidas e alíquota zero, as quais culminam em benefício de determinados contribuintes.

Essa situação culmina na menor carga tributária de PIS e COFINS para pessoas jurídicas que auferem maior renda em razão do benefício decorrente do ICMS; já os contribuintes que são obrigados a recolher o ICMS, auferindo assim menor riqueza, sofrem a incidência do PIS e COFINS em maior quantia; em total afronta ao princípio da isonomia e resultante em iniquidade, contrária ao previsto no art. 194, V, da Constituição Federal.

Portanto, conclui-se ser inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, pois a Constituição Federal não permite a errônea interpretação dos conceitos de faturamento e receita bruta, para incluir neles patrimônio do Estado que temporariamente transita na posse da pessoa jurídica; além da demonstrada violação ao princípio constitucional da isonomia e da capacidade contributiva.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. “ISS e Base Imponível”. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, São Paulo, RT, 1998.

ÁVILA, Humberto – “O ICMS na base do PIS e da Cofins: incompetência, iniquidade e desigualdade.”, Revista Dialética nº 195, Editora Dialética, São Paulo: 2011

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª edição - Saraiva : 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, “Breves Comentários sobre a Capacidade Contributiva”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 10, Dialética, São Paulo, 1996.

MORAES, Bernardo Ribeiro. “Doutrina e Prática do ISS”. Revista dos Tribunais, São Paulo. 1984

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “Contribuições Especiais ao Fundo PIS/PASEP”. SP. Resenha Tributária, 1977.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11ª edição – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

PETRY, Rodrigo Caramori, Contribuições PIS/PASEP E COFINS, Quartier Latin, 2009