

“Faturamento”, “Receita” e “Meros Ingressos”: a “Exclusão” do ICMS e do IPI da Base de Cálculo das Contribuições Cofins e PIS/Pasep

Rodrigo Caramori Petry

1. Introdução

As normas de competência legislativa tributária das contribuições Cofins e PIS/Pasep atualmente limitam sua incidência ao “faturamento” (receita bruta da venda de mercadorias e/ou de serviços) ou à “receita” (receita total) das pessoas jurídicas, conforme previsto no art. 195, I, “b”; no *caput* do art. 239; e no art. 149, parágrafo 2º, III, “a”, afora as incidências diferenciadas sobre a “receita pública” e a “folha de salários” (exclusivas da contribuição PIS/Pasep) e a nova incidência sobre as importações (criada a partir da EC nº 42/2003).¹

Especificamente em relação às materialidades descritas como “receita” ou “faturamento”, observamos que devem: i) ser efetivamente auferidas pela pessoa jurídica sujeita à tributação; ii) ser representadas pela “riqueza própria” dos sujeitos passivos, especialmente em obediência ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º, da CF/1988), que em sua expressão objetiva se aplica indubitavelmente às contribuições Cofins e PIS/Pasep.

Assim sendo, não podem fazer parte da “receita” ou do “faturamento” tributáveis pelas contribuições Cofins e PIS/Pasep os valores que apenas ingressam contabilmente nos registros da pessoa jurídica mas não se incorporam efetivamente ao seu patrimônio, não sendo, portanto, fatos reveladores de capacidade contributiva. Esse raciocínio é constitucional (e não simplesmente “contábil”), pois resulta da interpretação do alcance das normas de competência das contribuições, e se aplica perfeitamente para o caso dos “ingressos financeiros” derivados da aplicação da própria Constituição Federal, que é o caso do valor dos tributos pagos pelas pessoas jurídicas nas mesmas operações que geram as receitas tributáveis.

Nesse sentido, observe-se o valor do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) e do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) destacados rotineiramente nas notas fiscais que documentam as vendas realizadas por pessoas jurídicas produtoras rurais, industriais e comerciantes. Não compondo a hipótese de incidência (“receita” do comerciante/industrial), o valor do ICMS e do IPI por lógico também não poderão compor a base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep.

Frise-se que esse raciocínio se aplica tanto no caso da incidência das contribuições sobre o “faturamento” quanto sobre a materialidade “receita” entendida como “receita total”. Isso porque, mesmo em se entendendo (equivocadamente) constitucional a formulação da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep como trazida pela Lei nº 9.718/1998² assim como pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, qual seja, a “receita” entendida como a receita total da pessoa jurídica, o ICMS e o IPI destacados nas vendas jamais devem integrar tal materialidade, pois o valor de tais impostos não se confunde com a “receita” da pessoa jurídica, sendo na verdade um mero “ingresso”, previsto constitucional e legalmente, para repasse posterior aos cofres dos Estados e do Distrito Federal (ICMS), e da própria União Federal (no caso do IPI).

Mesmo em face de tais evidências, a legislação infraconstitucional instituidora das contribuições Cofins e PIS/Pasep (LC nº 70/1991, Lei nº 9.715/1998, Lei nº 9.718/1998 assim como a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003) deu a entender, embora de forma implícita, que está incluído na base de cálculo dessas contribuições o “mero ingresso” correspondente ao valor do ICMS cobrado nas vendas de mercadorias e na prestação de serviços³ que dão origem ao “faturamento/receita” das pessoas jurídicas.

Quanto ao valor do IPI destacado nas vendas, foi ele também indevidamente incluído pela legislação na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep, mas apenas mais recentemente, por força das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Ao menos tal inclusão (IPI) ficou restrita à base de cálculo das contribuições no regime de incidência plurifásica não cumulativa.

Em face dessas disposições implícitas da legislação infraconstitucional supracitada, as autoridades tributárias federais entendem pela inclusão do valor do ICMS e do IPI na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep, o que tem levado os contribuintes, inconformados, a discutir a questão no Poder Judiciário.

No presente artigo nos dedicaremos a demonstrar a inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS e do IPI na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep e comprovar que tal questão é mais ampla e complexa do que temos visto exposto em boa parte das manifestações da doutrina e da jurisprudência sobre o assunto. Devido a nossas rotineiras limitações de espaço, não temos a pretensão de esgotar o tema, que comporta ainda outros aspectos para aprofundamento.

¹ Para maior aprofundamento, veja-se nosso estudo: PETRY, Rodrigo Caramori. “Os Regimes Tributários das Contribuições Cofins e PIS/Pasep: Novas Alterações e seus Contornos Constitucionais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 138, pp. 96-114.

² Frise-se que o STF já julgou inconstitucional a Lei nº 9.718/1998 na parte em que ampliou indevidamente a base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep, de “faturamento” para compreender a “receita total” das pessoas jurídicas (RE nº 346.084-6/PR, Pleno, j. em 09.11.2005).

³ Evidentemente apenas os serviços tributáveis com o ICMS, quais sejam: i) serviços de transporte interestadual e/ou intermunicipal; ii) serviços de comunicação.



Rodrigo Caramori Petry
é Professor de Direito Tributário do Centro Universitário Curitiba (Unicuritiba), Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC/PR, Advogado e Consultor Tributário em Curitiba.

2. Os Diplomas Legais Abrangidos pela Questão, o Alcance Limitado da Decisão do STF no RE nº 240.785-2/MG e a ADC nº 18/2007

A presente questão está em análise no plenário do Supremo Tribunal Federal (RE nº 240.785-2/MG), especificamente sob a ótica da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins sob a Lei Complementar nº 70/1991. O STF, apesar de não ter concluído o julgamento, já se inclina, por maioria absoluta de seus ministros, pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins.

Entretanto, a questão relativa à inclusão ou não do ICMS na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep é mais ampla, pois abrange todos os diplomas legais editados desde a criação das contribuições.

Vejam os dispositivos legais que entendemos como inconstitucionais, quais sejam: i) o parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991 (em relação à Cofins, no que incluiu o ICMS em sua base de cálculo); ii) o parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 (em relação às contribuições Cofins e PIS/Pasep, no que incluiu o ICMS em suas bases de cálculo); iii) o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.715/1998 (em relação à contribuição PIS/Pasep, no que incluiu o ICMS em sua base de cálculo); iv) o parágrafo 3º do art. 1º da Lei nº 10.637/2002 (em relação à contribuição PIS/Pasep não cumulativa, no que incluiu o ICMS e o IPI em sua base de cálculo); v) o parágrafo 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003 (em relação à Cofins não cumulativa, no que incluiu o ICMS e o IPI em sua base de cálculo).

Como se vê da enumeração acima, não entendemos inconstitucional apenas a LC nº 7/1970, que ao instituir a contribuição PIS/Pasep cobrada das empresas produtoras rurais, industriais e comerciais, em seu art. 3º, não esclareceu o conteúdo do conceito de “faturamento” que serviria à incidência da contribuição, nem ao menos quanto à eventual inclusão ou não do ICMS ou do IPI em sua formulação.

Foi só a regulamentação dessa lei que veio determinar expressamente estar somente o valor do IPI (destacado nas faturas de venda) “excluído” (*rectius* “não incluído”)⁴ da base de cálculo da contribuição PIS/Pasep, silenciando acerca do ICMS destacado na mesma operação e adicionado/repassado juntamente às faturas de vendas mercantis. Apesar do silêncio da regulamentação da LC nº 7/1970, a toda prova o ICMS não deveria fazer parte do “faturamento” base da contribuição PIS/Pasep, como já destacaram os saudosos Geraldo Ataliba e Cléber Giardino.⁵

Portanto, em face do disposto, entende-se que a Lei Complementar nº 7/1970, ao nosso ver, albergando o conceito de “faturamento” já existente no ordenamento jurídico, não tentou incluir em seu conteúdo o valor do ICMS e do IPI destacados nas notas fiscais/faturas de vendas de produtos ou mercadorias, sendo inconstitucional e ilegal qualquer disposição regulamentar em sentido contrário, como o foram as Resoluções do Banco Central nºs 174/1971 e 482/1978 (que entendemos não terem sido sequer recepcionadas pela Constituição seguinte, de 1988, mais especificamente pelo art. 239 da nova Carta).

Em relação aos diplomas legais antes indicados, vê-se que, do ponto de vista do Governo federal, a questão que mais pode repercutir economicamente contra a arrecadação tributária é aquela envolvendo o período de vigência da Lei nº 9.718/1998 (regime cumulativo das contribuições). Ciente disso, o Governo ingressou recentemente no STF com ação declaratória de constitucionalidade (ADC nº 18/2007) com o objetivo de ver declarada constitucional a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep especificamente sob a égide da Lei nº 9.718/1998.⁶ Os argumentos da ADC em questão também serão discutidos e contraditados ao longo do presente artigo.

3. As Normas de Competência da Cofins e do PIS/Pasep não incluem o Valor do ICMS ou do IPI nos Conceitos de “Faturamento” e “Receita”

Os conceitos de “faturamento” (art. 195, I, na redação original e art. 239 da CF/1988) e de “receita” (nova redação do art. 195 dada pela EC nº 20/1998 e art. 149, parágrafo 2º, III, “a” com a redação dada pela EC nº 33/2001), hipóteses de incidência possíveis às contribuições Cofins e PIS/Pasep, não incluem o valor do ICMS ou do IPI incidentes nas mesmas operações de vendas ou serviços que dão origem ao faturamento ou outras receitas das pessoas jurídicas. A conclusão é resultado da interpretação constitucional, como veremos com mais detalhes nos itens a seguir.

3.1. O “faturamento” (arts. 195, I; 239; e 149, parágrafo 2º, III, “a” da CF) entendido como “receita bruta” das vendas/serviços - incorporação apenas parcial da definição de “receita bruta” prevista na legislação do imposto sobre a renda

A definição constitucional de “faturamento” albergada para a Cofins, primeiramente no art. 195, I, e reproduzida posteriormente no art. 149, parágrafo 2º, III, “a” da Constituição,⁷ como sendo a “receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços”, não implica na absorção pura e simples do conceito legal de “receita bruta” das vendas e serviços na forma prevista pela legislação do imposto sobre a renda. Da mesma forma é em relação à contribuição PIS/Pasep, com fundamento no art. 239 e também no art. 149, parágrafo 2º, III, “a” da Constituição.

Essa definição legal de “receita bruta” para fins de cálculo do imposto sobre a renda entende incluída na “receita bruta” da pessoa jurídica o valor dos impostos (v.g., ICMS e IPI) destacados nas notas fiscais de vendas/prestação de serviços, o que já não ocorre no conceito constitucionalizado de “faturamento” para fins de incidência das contribuições. Aprofundemos o raciocínio, para compreender melhor a razão pela qual a Constituição de 1988 não albergou integralmente o conceito de “receita bruta das vendas e serviços” contido na legislação do imposto sobre a renda para definir o conceito constitucional de “faturamento” (arts. 195, I; 239; e 149, parágrafo 2º, III, “a”).

⁶ Relator da ação o Ministro Menezes Direito, pedido de liminar cautelar ainda aguardando julgamento.

⁷ Nova redação do art. 149, dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

Em verdade, trata-se de “não-incidência” identificada a partir da interpretação da CF/1988 e não mera “exclusão” da base de cálculo.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. “PIS - Exclusão do ICM de sua base de cálculo”. *Revista de Direito Tributário* nº 35, São Paulo: RT, pp. 160-161.

Lembre-se que o Decreto-Lei nº 1.598/1977 define o conceito de “receita bruta das vendas e serviços” para efeito de cálculo do imposto sobre a renda, incluindo no conceito os impostos incidentes sobre as respectivas operações (v.g., ICMS e IPI). Para tanto, primeiramente o *caput* do art. 12 do citado diploma legal prevê: “Art. 12. 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.”

Em seguida, o que revela que o conceito de “receita bruta” contido na legislação do imposto sobre a renda compreende os impostos destacados nas vendas de mercadorias/prestação de serviços (ICMS e IPI) é o parágrafo 1º do mesmo art. 12 do DL nº 1.598/1977, que declara estarem excluídos os impostos incidentes sobre as vendas/serviços somente quando se trata do conceito de “receita líquida” das vendas e serviços, *in verbis*: “§ 1º A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.”⁸ (grifo nosso) O Regulamento do Imposto de Renda vigente (Decreto nº 3.000/1999) reproduz tais normas sobre as definições de “receita bruta” e “receita líquida”.

Porém, tais definições legais acerca do conceito de “receita bruta das vendas e serviços” para efeito de cálculo do imposto sobre a renda não prejudicam em nada a tese que estamos a defender aqui, no sentido de que o valor dos impostos incidentes sobre as operações de vendas/serviços (v.g., ICMS e IPI) não pode ser incluído na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep por serem meros “ingressos”.

Isso porque, em se tratando do campo de incidência das contribuições (arts. 195, I, 239; 149, parágrafo 2º, III, “a”), restrito ao “faturamento” da pessoa jurídica, o conceito de “receita bruta das vendas/serviços” albergado pela Constituição Federal de 1988 não pode incluir os impostos incidentes sobre essas operações que dão origem ao “faturamento”. Tal inclusão implicaria em desobediência a diversos princípios e outras normas constitucionais que teremos oportunidade de discriminar adiante.

Entender que o conceito de “receita bruta” (aqui entendido como “faturamento”) para fins de balizar a incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep é exatamente o mesmo como definido pela legislação do imposto sobre a renda implica interpretar as normas de competência das contribuições a partir da lei ordinária de um outro tributo (IR), desconsiderando-se, absurdamente, a supremacia constitucional.

Reforçamos a idéia lembrando que, ao definir competências tributárias, a Constituição indica, para a maior parte dos tributos, quais as hipóteses de incidência (e conseqüentemente as bases de cálculo) possíveis, e, para tanto, indica conceitos. Para fixar o significado de tais conceitos, as normas de competência constitucionalizam as definições legais ou extralegais vigentes à época do surgimento da Constituição. Porém, tal constitucionalização é feita na medida e nos limites em que tais definições prévias se encaixem nos ditames máximos da Carta Constitucional.

⁸ A IN nº 51/1978 esclarece que os impostos sobre vendas são aqueles que guardam proporcionalidade com o preço de vendas/serviços, mesmo que integrem a base de cálculo, tais como ICMS, ISS e o IPI.

Foi por esse motivo que o conceito de “receita bruta” em relação às vendas de mercadorias ou prestação de serviços foi definido para efeito de incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep a partir de uma *recepção apenas parcial da conceitualização conhecida na legislação do imposto sobre a renda* (art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977). Essa aplicação parcial do qualificativo “bruta” para as contribuições não é mera liberalidade do intérprete, e sim obediência a diretrizes constitucionais, como já explicitamos.

3.2. O conceito de “receita” e sua significação como “riqueza própria” na visão recente do STF (RE nº 346.084-6/PR e conexos)⁹

Acerca do conceito de “receita” (art. 195, I, na redação da EC 20/1998; art. 149, parágrafo 2º, III, “a”, da CF) e sua abrangência, restrita às receitas próprias da pessoa jurídica para a incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep, veja-se a esclarecedora manifestação do Ministro Cezar Peluso quando do julgamento final dos Recursos Extraordinários nºs 346.084-6/PR, 390.840-5/MG, 357.950-9/RS e 358.273-9/RS.

Naquela oportunidade, o Ministro Cezar Peluso dedicou vigorosas linhas ao aprofundamento do conceito de “receita” para Cofins e PIS/Pasep, delimitando-o a partir dos arts. 176 e 187 (*caput* e parágrafo 1º) da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976),¹⁰ para concluir: “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 [sic] pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial.” (grifo nosso)

Ora, os valores destacados do ICMS e do IPI nas notas fiscais/faturas de vendas e serviços, derivados de incidência baseada nas normas de competência tributária da Constituição (art. 155, II e art. 153, IV), não são “receita”, pois não se incorporam à esfera patrimonial da pessoa jurídica vendedora, sendo “meros ingressos” de caixa destinados a repasse aos Estados ou à própria União, credores do ICMS e do IPI recebidos pelo vendedor juntamente com a receita das vendas.

4. A Distinção entre “Simplex Ingresso” (ICMS e IPI nas Vendas) e “Receita” ou “Faturamento” para Incidência das Contribuições Cofins e PIS/Pasep

4.1. O valor do ICMS e do IPI nas vendas é receita dos entes tributantes

Apenas para compreender melhor como o montante do ICMS e do IPI destacados nas notas fiscais/faturas de vendas de produtos/mercadorias pela pessoa jurídica não pode ser incluído na incidência/base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep, cumpre observar a diferença fundamental entre os “simples ingressos” (como no caso do ICMS e do IPI) em relação à efetiva “receita” da pessoa jurídica.

Essa “receita”, entendida aqui como a 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) “re-

⁹ Vide Recursos Extraordinários nºs 390.840-5/MG, 357.950-9/RS e 358.273-9/RS, julgados em etapa final conjuntamente na sessão plenária do STF datada de 09.11.2005.

¹⁰ Os artigos citados não foram alterados pela reforma legal ocorrida com a Lei nº 10.303/2001.

ceita 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 integridades importâncias (ingressos) que apenas transitam em mãos do alienante sem que, em verdade, lhes pertençam em definitivo.

Frise-se que o valor correspondente ao ICMS é constitucionalmente dirigido aos Estados e ao Distrito Federal, conforme dispõe o art. 155, II, da CF/1988, e o valor do IPI é constitucionalmente atribuído à própria União. O destaque do valor dos impostos (ICMS e IPI) em relação à fatura de venda é de conhecimento geral, uma vez que previsto na legislação tributária, com base na Constituição, e o recolhimento do ICMS e do IPI por parte da pessoa jurídica vendedora das mercadorias/produtos é compulsório. Portanto, não há dúvidas sobre a existência dessa obrigação tributária constitucional, cujo valor para o sujeito vendedor se caracteriza como “mero ingresso”.

Importa também ressaltar que as contribuições Cofins e PIS/Pasep possuem suas incidências voltadas ao “faturamento” ou à “receita” das pessoas jurídicas. Assim sendo, *essas contribuições devem corresponder a uma parcela da riqueza auferida (receita) pela empresa produtora, industrial ou comerciante, e não à parcela da riqueza extraída do consumidor/adquirente (preço)*. Cabe aqui observar que é inaplicável qualquer objeção baseada no art. 166 do CTN, pois tal dispositivo não serve em nada para delimitar o campo material da hipótese de incidência e da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep.¹¹

Como se não bastassem todas as razões jurídicas aqui expostas, observa-se que a inclusão do ICMS ou do IPI na incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep repulsa até mesmo o bom senso comum, pois não seria justo e moral cobrar tributos (Cofins e PIS/Pasep) sobre o montante de ICMS ou de IPI destacado nas notas fiscais de vendas, e que por exigência legal (amparada na Constituição, vide arts. 155, II e 153, IV) deve ser repassado aos respectivos entes tributantes e não ser apropriado pela empresa vendedora.

Lembre-se também que a própria legislação das contribuições Cofins e PIS/Pasep - especialmente a Lei Complementar nº 70/1991 e Lei nº 9.718/1998 (para Cofins) e Lei nº 9.715/1998 e Lei nº 9.718/1998 (para PIS/Pasep) - já “exclui”¹² expressamente a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) desta-

¹¹ Observando a tese da qual estamos a tratar, alguns ainda poderiam querer infirmá-la justificando pela impossibilidade de excluir, da base de cálculo da Cofins e da contribuição PIS/Pasep, o valor do ICMS e do IPI nas vendas, uma vez que seriam “impostos indiretos” (na forma do art. 166 do CTN), repassados jurídica e economicamente ao adquirente/consumidor das mercadorias. Ou seja, a empresa vendedora não arcaria com o ônus econômico do ICMS e do IPI, que seria em última análise arcado pelo adquirente/consumidor (este o chamado “contribuinte de fato”).

Por esse raciocínio equivocado, adota-se como premissa o fato de que o ônus econômico do ICMS e o IPI seria suportado pelo adquirente/consumidor das mercadorias, e deduz-se equivocadamente daí que seria adequado submeter a empresa vendedora das mercadorias à incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep sobre “meros ingressos”, distantes do seu real “faturamento” ou de sua “receita”. Não nos parece uma conclusão juridicamente adequada. É falha, pois confunde situações distintas, o que a nosso ver dispensa maiores comentários.

¹² Exclusão esta com efeito meramente declaratório, pois se trata de verdadeira hipótese de “não-incidência” identificada pela interpretação constitucional dos conceitos de “faturamento” e “receita”.

cado nas operações que dão origem ao “faturamento” ou “receita” das empresas industriais/vendedoras, reconhecendo com isso não ser possível confundir o imposto incidente nas vendas e o efetivo “faturamento” ou “receita” da empresa. Servindo tal raciocínio para o IPI, não vemos razão pela qual não aplicá-lo ao ICMS, pois são tributos com estrutura muito próxima.

4.2. O fato de a base de cálculo do ICMS conter o próprio imposto (“por dentro”) não impede sua exclusão da base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep

Em relação ao ICMS e sua inclusão na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep, alguns poderiam tentar justificá-la alegando se tratar de mero reflexo de uma característica própria desse imposto estadual: por injunção legal (art. 13, parágrafo 1º, I, da Lei Complementar nº 87/1996) ele se inclui na sua própria base de cálculo, juntamente com o valor da operação de venda da mercadoria.

Assim dispõe o art. 13, parágrafo 1º, I, da LC nº 87/1996: “Art. 13. (...) § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.”

Por esse raciocínio, o valor do ICMS seria, “pretensamente”, indissociável da receita (“faturamento”) auferida com a operação de venda da mercadoria, porque a base de cálculo do ICMS - a “operação tributável” - corresponde ao valor da mercadoria acompanhado do valor do próprio ICMS (previamente orçado). Esse é um dos principais argumentos do Governo na ADC nº 18/2007 para tentar justificar a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep.

Porém, a conclusão desse raciocínio é equivocada, por confundir regimes jurídicos claramente distintos: i) o do ICMS, que inclui o valor do imposto da venda (ICMS) em sua própria base, que é o preço da “operação/negócio”; e ii) o regime das contribuições Cofins e PIS/Pasep, que não pode incluir o valor do imposto da venda (ICMS) em sua base, sob pena de ultrapassar os conceitos constitucionais de “faturamento” e “receita”, balizadores da incidência das contribuições em questão.

Parece-nos útil aqui também perceber a distinção entre a hipótese de incidência do ICMS, que aponta o fato “realizar operações relativas à circulação de mercadorias”, e a hipótese de incidência das contribuições “Cofins-faturamento” e “PIS/Pasep-faturamento”, que colhem o fato “auferir receita da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços”.

Tendo em mira tal distinção, observamos que o cálculo do ICMS (frise-se, do ICMS) conforme o art. 13, parágrafo 1º, I, da LC nº 87/1996 determina, faz o próprio ICMS compor “x %” (alíquota) do valor do negócio jurídico do qual decorra a saída da mercadoria, ou seja, o ICMS acaba compondo “x %” do “preço pago pelo adquirente da mercadoria”. O Supremo Tribunal Federal entendeu tal mecanismo como constitucional no julgamento plenário do RE nº 212.209-2/RS.¹³

¹³ Na ocasião, o voto vencedor do Ministro Nelson Jobim focalizou o fato do imposto ICMS gravar as “operações”, ou seja, os negócios jurídicos, por meio dos quais é viabilizada a circulação da mercadoria, o que tornaria mais claro que o ICMS deveria fazer parte da própria operação e não somente do valor da mercadoria. A incidência do ICMS sobre “operações” deixaria também explícito que o ICMS comporta necessário repasse econômico ao adquirente das mercadorias, ou seja, o ICMS compõe o preço a ser pago pelas operações que viabilizam a circulação das mercado-

Mas não ocorre o mesmo em relação à Cofins e ao PIS/Pasep, pois tais incidências devem representar “x %” (alíquota) da “receita própria auferida com a venda da mercadoria”, não sendo viável incluir nessa base de cálculo o ICMS da venda, sob pena de deturpar os conceitos constitucionais de “faturamento” e “receita”.

Aproveitamos o momento para afirmar que o núcleo da hipótese de incidência do imposto ICMS, ou seja, seu critério material no caso (realizar operações relativas à circulação de mercadorias), é ligeiramente diverso do núcleo da hipótese de incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep enquanto incidentes sobre o “faturamento” (“auferir receita da venda de mercadorias ou da prestação de serviços”).

Essa diferenciação auxilia-nos a perceber que o fato da legislação do ICMS (art. 13, parágrafo 1º, I, da LC nº 87/1996) determinar que o mesmo imposto seja calculado “por dentro” na operação de venda de mercadorias não nos permite inferir que esse imposto deva compor o “faturamento” da pessoa jurídica vendedora. Vê-se, então, que o “valor da operação (preço)” e o “faturamento” do vendedor são coisas distintas. O primeiro interessa ao ICMS; e o segundo interessa à Cofins e ao PIS/Pasep.

Feitas as presentes considerações, notamos que sob qualquer ótica a base de cálculo “por dentro” do ICMS: i) não interfere no reconhecimento de que o valor do ICMS destacado nas notas fiscais/faturas de vendas não faz parte do faturamento auferido pela pessoa jurídica vendedora (base da Cofins e PIS/Pasep); ii) não interfere no cálculo do quantum a ser excluído da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep, pois há de ser o exato percentual/montante do ICMS destacado nas notas fiscais/faturas que documentam as vendas.

4.3. A compensação de créditos da não-cumulatividade (ICMS/IPI) não prejudica a necessária exclusão do valor integral do imposto destacado nas notas fiscais/faturas de vendas

Alguns poderiam objetar a presente tese com a seguinte indagação: como excluir da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep o valor integral do ICMS e do IPI destacados nas notas fiscais de saídas/faturas de vendas, se, mensalmente, o valor do ICMS e/ou do IPI devidos e recolhidos pela pessoa jurídica vendedora não equivale exatamente ao destacado na nota fiscal/fatura, pois à empresa é atribuído o direito de em cada período de apuração compensar créditos de ICMS e de IPI pelas entradas, em obediência à não-cumulatividade desses impostos?

Seguindo esse raciocínio, não seria o caso de permitir a exclusão apenas do valor mensal recolhido em dinheiro aos cofres do Estado (ICMS) e da União (IPI), desconsiderando da exclusão o valor de eventuais créditos não cumulativos? Respondemos pela negativa. A aplicação, pela empresa vendedora, da técnica não cumulativa típica do ICMS e do IPI não prejudica em nada a exclusão integral do valor destacado desses impostos nas notas fiscais/faturas de vendas, em relação à base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep.

rias (STF, Pleno, RE nº 212.209-2/RS, Relator o Ministro Marco Aurélio, Redator para acórdão o Ministro Nelson Jobim, j. por maioria em 23.06.1999, DJU de 14.02.2003). No mesmo sentido: STF, 2ª Turma, AgReg no AI nº 397.743-8/SP, Relatora Ministra Ellen Gracie, j. unânime em 14.12.2004; STF, 2ª Turma, AgReg. RE nº 358.911-3/SP, Relator Ministro Gilmar Mendes, j. unânime em 13.12.2005, DJU de 07.04.2006.

Mesmo que o valor dos impostos destacados nas vendas não seja recolhido integralmente em dinheiro pela empresa, em virtude do abatimento de parte do valor pelos créditos nas entradas, continua sendo o valor do ICMS e do IPI destacados nas notas de saídas aquele que representa o ônus tributário devido ao Estado e à União.

A não-cumulatividade do ICMS e do IPI não altera essa equação, embora seu mecanismo possa à primeira vista embaralhar o olhar do observador menos avisado. Para não haver dúvidas, atente-se para o seguinte: o ICMS assim como o IPI, por força da regra constitucional não cumulativa,¹⁴ são impostos pagos parte em dinheiro, parte em créditos, e o total destacado na nota de saída é o valor que representa o ônus do imposto.¹⁵

Usemos o ICMS como exemplo. Não é apenas o dinheiro pago diretamente ao Estado pela empresa vendedora que representa o ICMS integral. *Parte do ICMS é pago em dinheiro diretamente ao Estado por cada empresa da cadeia de circulação, e outra parte do imposto é paga primeiramente pela empresa adquirente à vendedora (ICMS no preço), e esta, por sua vez, paga em dinheiro tal quantia ao Estado, acaso não tenha de pagar ICMS - preço a eventual pessoa fornecedora.*

Para deixar mais claro nosso raciocínio, veja-se o quadro abaixo, mostrando duas operações de venda: i) empresa industrial “A” vendendo para empresa distribuidora “B”; ii) empresa distribuidora “B” que fatura para comerciante “C”. No exemplo há incidência do ICMS em ambas as vendas, com alíquotas idênticas (10%). Vejamos como devem ser os reflexos jurídicos e econômicos dessa solução, usando como exemplo a Cofins cumulativa (ao final apontamos o indébito da contribuição):

Empresa industrial “A”	Empresa distribuidora “B”	Empresa comercial “C”
<i>Cálculo ICMS não cumulativo</i>	<i>Cálculo ICMS não cumulativo</i>	<i>Cálculo ICMS não cumulativo</i>
Valor mercadoria: R\$ 90,00 Alíq. ICMS (por dentro): 10% Valor ICMS na nota: R\$ 10,00 Preço da venda: R\$ 100,00 (-) Débito ICMS (destacado) R\$ 10,00 (+) Crédito entradas: R\$ 0,00 (=) ICMS a recolher: R\$ 10,00	Valor mercadoria: R\$ 180,00 Alíq. ICMS (por dentro): 10% Valor ICMS na nota: R\$ 20,00 Preço da venda: R\$ 200,00 (-) Débito ICMS (destacado) R\$ 20,00 (+) Crédito entradas: R\$ 10,00 (=) ICMS a recolher: R\$ 10,00	Valor mercadoria: R\$ 360,00 Alíq. ICMS (por dentro): 10% Valor ICMS na nota: R\$ 40,00 Preço da venda: R\$ 400,00 (-) Débito ICMS (destacado) R\$ 40,00 (+) Crédito entradas: R\$ 20,00 (=) ICMS a recolher: R\$ 20,00
<i>Cálculo da Cofins cumulat.</i>	<i>Cálculo da Cofins cumulat.</i>	<i>Cálculo da Cofins cumulat.</i>
Alíquota: 3% Base (faturam.): R\$ 90,00 Cofins devida: R\$ 2,70	Alíquota: 3% Base (faturam.): R\$ 180,00 Cofins devida: R\$ 5,40	Alíquota: 3% Base (faturam.): R\$ 360,00 Cofins devida: R\$ 10,80
<i>Indébito:</i> Cofins-ICMS: R\$ 0,30	<i>Indébito:</i> Cofins-ICMS: R\$ 0,60	<i>Indébito:</i> Cofins-ICMS: R\$ 1,20

¹⁴ Prevista para o ICMS no art. 155, parágrafo 2º, I, da CF/1988; e para o IPI no art. 153, parágrafo 3º, II, da CF/1988.

¹⁵ Para os efeitos da exclusão da incidência do ICMS e do IPI destacados nas notas de saídas, em relação à base de cálculo da Cofins e da contribuição PIS/Pasep, também não importa que os impostos ICMS e IPI incidentes nas entradas de bens, mercadorias e serviços na empresa sejam considerados como “impostos a recuperar” para a legislação do imposto sobre a renda e não custos (art. 289, parágrafo 3º, do Decreto nº 3.000/1999), pois esse tratamento serve apenas para fins de apuração do lucro da pessoa jurídica.

Observe-se que o *quantum* a ser excluído da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep corresponde necessariamente ao destaque do valor do ICMS documentado nas notas fiscais/faturas de venda, pois é esse valor o que representa o ônus efetivo do imposto, carregado nos preços, mas jamais integrante do “faturamento” ou da “receita” tributáveis na pessoa jurídica vendedora.

Não se pode ignorar que o ICMS, inclusive em virtude da admissão do fenômeno da repercussão (jurídica e econômica) do ônus tributário,¹⁶ é pago, por cada uma das empresas participantes do ciclo econômico, de duas formas: i) indiretamente, no preço da aquisição de insumos e mercadorias para revenda (o fornecedor dos bens, mercadorias e serviços que recebe o valor do ICMS então fica responsável por recolher o mesmo ao Estado tributante); ii) diretamente, em relação ao saldo do imposto, que é o resultado entre o ICMS destacado na nota fiscal/fatura de venda e o eventual crédito do imposto correspondente ao pagamento indireto do ICMS (item anterior).

Ou seja, a não-cumulatividade não altera o fato de que a pessoa jurídica vendedora, ao auferir a receita das vendas, não pode ficar sujeita à incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep sobre os “meros ingressos” que acompanham o “faturamento” ou “receita” próprios. Lembre-se que esses “meros ingressos” (tributos ICMS e IPI) são qualificados constitucionalmente, não representando sua exclusão um mero “artificialismo contábil”, nem uma tentativa de transformar as contribuições Cofins e PIS/Pasep em tributos sobre o “lucro”.

5. A Indevida Inclusão do ICMS e do IPI na Base de Cálculo das Contribuições Cofins e PIS/Pasep fere Direitos Fundamentais e Princípios Constitucionais

5.1. O direito fundamental à propriedade (art. 5º, XXII; art. 170, II) e o princípio constitucional da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º)

Não se pode aceitar que o valor do ICMS destacado nas vendas de mercadorias possa ser compreendido como manifestação de riqueza da pessoa jurídica vendedora dessas mercadorias, a ser tributada pela União Federal por meio das contribuições Cofins e PIS/Pasep. A toda evidência, o valor do ICMS destacado nas vendas não representa riqueza da pessoa jurídica vendedora e sim um “mero ingresso” com destinação definida pela Constituição ao Estado credor do ICMS, sob pena de violação ao direito de propriedade e ao princípio da capacidade contributiva objetiva. Da mesma forma ocorre em relação ao IPI, que foi indevidamente incluído na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep não cumulativas.

5.2. A vedação a tributo com efeito de confisco (art. 150, IV)

A tentativa de inserir na base de cálculo de um tributo (Cofins e PIS/Pasep) valores que, além de não se encaixarem na hipótese de incidência constitucionalmente possível (arts. 195, I; 239; 149, parágrafo 2º, III, “a”), sequer correspondem à manifestação de riqueza do sujeito passivo, como no caso do ICMS ou do IPI des-

tacados nas vendas de pessoas jurídicas produtoras, comerciantes ou prestadoras de serviços (quando sujeitas ao ICMS),¹⁷ fere frontalmente o princípio constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da CF/1988).

5.3. A limitação à instituição de contribuições sociais residuais (art. 195, parágrafo 4º)

Observe-se que tentar inserir o montante do imposto ICMS na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep resulta, na prática, em criar novas contribuições sociais, tendo por hipótese de incidência (“fato gerador”) o ICMS. Em verdade, tais dispositivos criaram o que Roque Antonio Carrazza denominou de “minotauros jurídicos”, ou seja: “parte PIS, parte ICMS; parte Cofins, parte ICMS”.¹⁸ Da mesma forma ocorre em relação à tentativa de incluir o IPI na base das contribuições no regime de incidência não cumulativa.¹⁹

Essa instituição de verdadeiros “adicionais” do ICMS e do IPI em forma de contribuições sociais, por parte do legislador da União Federal, acabou ferindo frontalmente o limite contido no art. 195, parágrafo 4º, da Constituição (para criação de contribuições sociais residuais), e que sendo aplicado conforme os critérios do art. 154, I, veda a instituição de novas contribuições, senão por meio de lei complementar, e desde que as novas contribuições sociais sejam não cumulativas e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição.

5.4. A isonomia tributária (art. 150, II) e a equidade na participação no custeio da seguridade social (art. 194, V)

É de se ressaltar também, especificamente em relação ao ICMS, que a indevida inserção, na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep, do valor do imposto destacado nas vendas de mercadorias da pessoa jurídica vendedora importa em tratamento não isonômico entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, ferindo assim o princípio constitucional insculpido no art. 150, II, que reza ser vedado à União e aos demais entes políticos “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

Para tornar mais clara tal assertiva, observe-se que, a depender do tratamento estabelecido por cada Estado federado em relação ao ICMS incidente sobre a venda de determinadas mercadorias, a quantificação da Cofins assim como da contribuição PIS/Pasep irão variar conforme o gênero de mercadorias vendidas pelas diversas empresas, sem correlação lógica e jurídica com a necessidade de financiamento da seguridade social (que é a destinação constitucional dessas contribuições).

Ou seja, na hipótese (equivocada) de inserção do valor do ICMS destacado nas notas fiscais/faturas de vendas de mercadorias na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep, o imposto ICMS fixado pelos Estados influencia a quantificação das contribuições, tornando-as mais ou menos onerosas, conforme o gênero das

¹⁷ Lembre-se que o ICMS pode incidir sobre serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação (art. 155, II, da CF/1988).

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p. 485.

¹⁹ Vide Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme comentado no item 2 anterior.

¹⁶ Desde que se entenda como constitucional e aplicável o disposto no art. 166 do CTN no caso.

mercadorias vendidas, tendo em vista que possuem alíquotas diferentes entre si, inclusive para cumprir a possível seletividade do ICMS (art. 155, parágrafo 2º, III, da CF).²⁰

Assim sendo, ao acatar a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep, teríamos situações antiisonômicas. Veja-se, como exemplo, o caso de uma empresa ser tratada com isenção do ICMS ou alíquota mais baixa do imposto em suas vendas, por motivos afetos à vontade do legislador estadual.²¹ Em virtude dessa posição jurídica frente ao ICMS, tal empresa acabaria recolhendo menos Cofins e PIS/Pasep, em flagrante prejuízo do princípio da isonomia tributária e da diretriz de equidade entre os agentes econômicos na participação no custeio da seguridade social (art. 194, V, da CF).

Conclui-se então que essa equivocada inserção do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais Cofins e PIS/Pasep gera como reflexo uma indevida diferenciação do ônus do financiamento da seguridade social, não pensada nem medida pelo legislador da União Federal, ferindo assim a diretriz do art. 194, V, da Constituição, que exige do legislador da União a distribuição equânime da carga tributária das contribuições sociais entre os diversos financiadores da seguridade.

Por outro ângulo, observa-se que as contribuições sociais dirigidas à seguridade social (inclusive Cofins e PIS/Pasep), possuindo hipóteses de incidência diferenciadas entre si (“folha de salários”, “receita”, “faturamento” etc.), podem ser instituídas e moduladas quantitativamente (alíquotas e bases de cálculo) entre os diversos sujeitos passivos, justamente para fazer cumprir a diretriz da “equidade na forma de participação no custeio da seguridade social” (art. 194, V). Mas diante da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep, tal diretriz constitucional fica flagrantemente prejudicada.

Isso porque a indevida inserção de elemento espúrio às hipóteses 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 equânime (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.

Cumpra ressaltar que essa diferenciação das alíquotas do ICMS, no que nos interessa no momento, ocorre primeiramente em dois planos: i) variam as alíquotas entre as diversas mercadorias, inclusive para operacionalizar a regra da seletividade (art. 155, parágrafo 2º, III, da CF);²² e ii) mesmo em se tratando das mesmas mercadorias, as alíquotas do ICMS variam entre os diversos Estados brasileiros,

²⁰ “Art. 155. (...) § 2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte: (...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.”

²¹ Partindo do pressuposto de que tais isenções de ICMS sejam atribuídas conforme os termos da Constituição Federal, que exige primeiramente lei complementar da União (art. 155, parágrafo 2º, XII, “g”) ou elaboração de convênio entre Estados (determinação da Lei Complementar nº 24/1975, recepcionada pela atual Constituição).

²² Observe-se ainda que a seletividade tem sido deturpada e mal aplicada pelos Estados, servindo para onerar equivocadamente bens e serviços essenciais (v.g., combustíveis e energia elétrica), como adverte Ricardo Lobo Torres (*Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 322).

submetendo empresas do mesmo setor econômico a alíquotas diversas, quando situadas em Estados diferentes.²³

Conseqüentemente, essa variação da carga tributária acaba sendo transferida também para a incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep quando o ICMS é incluído - indevidamente - na base de cálculo das citadas contribuições. Assim, um imposto sobre consumo, seletivo (ICMS), gera reflexos para contribuições não seletivas (Cofins e PIS/Pasep), e a incongruência dessa situação gera indiscutível inconstitucionalidade.

5.5. A uniformidade geográfica na incidência dos tributos da União (art. 151, I) e a necessária obediência ao pacto federativo (arts. 1º e 3º, II e III)

A inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep, como demonstrado no tópico anterior, acaba por diferenciar a incidência desses tributos entre os contribuintes, conforme variem as alíquotas do imposto estadual.

Assim sendo, não é difícil concluir que a diferenciação das alíquotas do ICMS incidente sobre as mesmas mercadorias/produtos, mas para contribuintes situados em diversos Estados brasileiros, quando incorporada pela União Federal ao instituir/cobrar as contribuições Cofins e PIS/Pasep tendo por base de cálculo o ICMS dos Estados fere frontalmente a vedação contida no art. 151, I, da Constituição Federal, *in verbis*: “Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro (...)” (grifo nosso)

Bem se vê da redação da primeira parte do referido dispositivo que é vedado ao legislador federal instituir tributo (v.g., contribuições Cofins e PIS/Pasep) que não seja uniforme em todos os Estados da federação, inclusive em respeito ao pacto federativo (art. 1º, *caput*, da CF), que exige o cumprimento, dentre outros, do objetivo fundamental de “garantir o desenvolvimento nacional” e “reduzir as desigualdades sociais e regionais” (vide art. 3º, II e III, *in fine*, da Constituição).

Quer aqui a Constituição proteger uma das diretrizes magnas da República: a promoção do desenvolvimento nacional equilibrado e harmonioso, sem distorções decorrentes de mal pensada diferenciação tributária entre os Estados brasileiros, como ocorre no caso da artificial e indevida inclusão do valor do ICMS na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep.

6. A Inaplicabilidade da Jurisprudência do Extinto TFR e do STJ sobre a Matéria

Concluimos o presente estudo contraditando um dos principais argumentos do Governo expostos na recém-proposta ADC nº 18/2007 para defender a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep: a de que a jurisprudência dos tribunais superiores (STJ e STF) desde há muito tempo estaria consolidada nesse sentido, representando enorme prejuízo à segurança jurídica eventual “mudança” de tal entendimento em favor dos contribuintes.

²³ Lembrando que a fixação de alíquotas do ICMS, embora seja tarefa do Estado, não é tarefa de escolha absolutamente livre, vez que deve obediência aos balizamentos descritos pelo texto constitucional no art. 155, parágrafo 2º, incisos IV, V, VI, e VII, assim como no parágrafo 4º, IV, do mesmo artigo, assim como nos demais dispositivos constitucionais aplicáveis.

Em relação ao extinto Tribunal Federal de Recursos e ao Superior Tribunal de Justiça, não negamos que tenham pacificado seu entendimento no sentido da legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, o que inclusive restou sumulado (Súmulas nºs 258, 94 e 68).²⁴ Porém, tais súmulas estão absolutamente ultrapassadas, restando inaplicáveis para análise do regime constitucional e legal das contribuições Cofins e PIS/Pasep a partir da Constituição de 1988. O antigo entendimento não se adapta à atual ordem constitucional.

Isso porque os precedentes judiciais que deram origem às citadas súmulas analisaram a questão sob a égide da Constituição anterior (1967 com a redação dada pela EC nº 1/1969), que por sua vez não trazia previsão/delimitação do conceito de “faturamento” a ser adotado como hipótese de incidência/base de cálculo possíveis à contribuição ao PIS, e quanto menos à Cofins, tributo que sequer existia à época. De modo diverso, a nova Constituição (1988) previu expressamente as bases de incidência: “faturamento” e “receita”, conceitos constitucionais esses que, interpretados de forma sistemática, não podem incluir o valor dos tributos sobre as vendas.

Além disso, o texto da Constituição de 1988, ao traçar a delimitação do conceito de “faturamento” nas normas de competência das contribuições em questão, está a exigir que o pronunciamento definitivo sobre a questão da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep seja dado pelo STF, e não pelo STJ. A questão, no caso, ostenta caráter primordialmente constitucional.

Historicamente, o Supremo Tribunal Federal chegou a se manifestar sobre a inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos, mas analisando casos específicos, baseados nas Constituições passadas. Um dos casos mais discutidos, e que deu origem a uma súmula sobre a matéria, foi o relativo à exclusão do valor do imposto de consumo (antecessor do IPI) da base de cálculo do chamado “imposto de vendas e consignações” (antecessor do ICM e do ICMS). A posição do tribunal foi favorável: “Súmula 125. Não é devido o imposto de vendas e consignações sobre a parcela do imposto de consumo que onera a primeira venda realizada pelo produtor.”

Já em relação à inclusão do ICMS dentre de sua própria base, mais recentemente analisada no STF, já demonstramos que o Supremo julgou-a devida, mas tendo por premissa a hipótese de incidência desse imposto (ICMS), claramente distinta daquela aplicável às contribuições Cofins e PIS/Pasep.

Também como já referido, atualmente o STF se debruça sobre a tese da exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins na LC nº 70/1991, e se mostra majoritariamente favorável aos contribuintes, conforme julgamento do RE nº 240.785-2/MG, ainda não finalizado. Esperançosos, estamos a aguardar que o Supremo, agora também responsável pelo julgamento da recente ADC nº 18/2007, prossiga no acerto da decisão de declarar inconstitucional a inclusão do ICMS (e também do IPI) da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep.

²⁴ Súmula 258 do TFR: “Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM.” (Súmula originada em precedente julgado pelo extinto tribunal em 14.06.1988, ainda sob a égide da CF/1969)
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.”
Os julgamentos que deram origem às Súmulas 94 e 68 se referiam ao imposto ICM, ainda sob a égide da Constituição de 1969, embora a redação da Súmula 94 já tenha se utilizado da nova sigla (ICMS).

Constituição do Crédito Tributário pelo Contribuinte

Sergio André Rocha

1 - Introdução: Importância da Arrecadação Tributária e Transferência aos Contribuintes das Atividades de Liquidação

Como já tive a oportunidade de destacar em outro estudo, ao qual remeto o leitor, traço característico dos Estados ocidentais contemporâneos é a assunção, pelo Estado, de diversas atribuições que se encontravam antes na esfera privada.¹

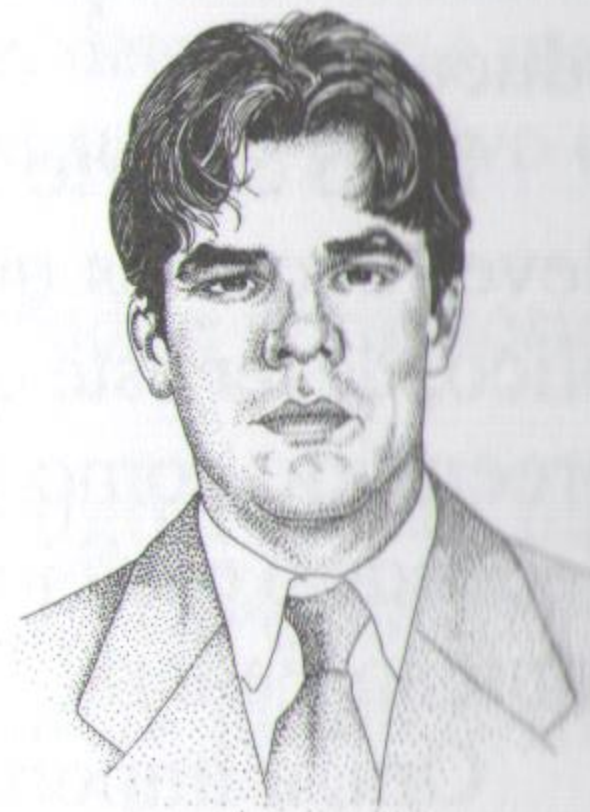
Com efeito, mesmo com o declínio do Estado de Bem-estar Social no último quarto do século XX, permaneceram como atribuições públicas diversas prestações relacionadas à saúde, educação, segurança, previdência e fomento, dentre outras, as quais, em sua grande maioria, inexistiam ou haviam sido enquadradas na esfera privada de responsabilidade durante o período do liberalismo clássico.

Embora esta afirmação não seja de aceitação pacífica,² entendemos ser possível asseverar que a Constituição Federal de 1988 é a Constituição de um Estado Social, como reconhece o Professor Paulo Bonavides.³ Dessa forma, o Estado brasileiro pode ser examinado como um Estado que assumiu a realização de diversas atividades que antes se en-

¹ Cf. ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, pp. 4-7.

² Cf. STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: uma Nova Crítica do Direito*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 56 e 57.

³ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 371. Ao afirmar que o Brasil trata-se de um Estado Social, é importante ter em mente a distinção trazida por Gilberto Bercovici entre Estado Social em Sentido Estrito e Estado Social em Sentido Amplo: “Há dúvidas se podemos considerar um Estado desenvolvimentista, como o Brasileiro, um Estado Social. Para tentarmos solucionar esta questão, precisamos diferenciar a concepção de Estado Social em Estado Social em sentido estrito e Estado Social em sentido amplo. O Estado Social em sentido estrito é o Estado de bem-estar (*Welfare State, État Providence*), caracterizado pelo amplo sistema de seguridade e assistência social. Já o Estado Social em sentido amplo é o Estado intervencionista. Desta maneira, se nos limitarmos à concepção de Estado Social em sentido estrito, o Estado desenvolvimentista brasileiro não é um Estado Social. Na melhor das hipóteses, pela Constituição de 1988, é um Estado Social em construção. Caso adotemos a idéia de Estado Social em sentido amplo, podemos afirmar, categoricamente, que o Estado desenvolvimentista brasileiro é um Estado Social. Neste estudo, quando nos referirmos a Estado Social, estaremos adotando a concepção de Estado Social em sentido amplo, ou seja, o Estado Social como sinônimo do Estado intervencionista.” (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, pp. 54 e 55)



Sergio André Rocha é Mestre e Doutor em Direito pela UGF/RJ, Coordenador Acadêmico e Professor da Pós-graduação (lato sensu) em Direito Tributário da Universidade Federal Fluminense, da Pós-graduação em Direito Tributário da Universidade Cândido Mendes e do LL.M. em Direito Corporativo do IBMEC, e Advogado no Rio de Janeiro.

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

151

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(ABRIL - 2008)



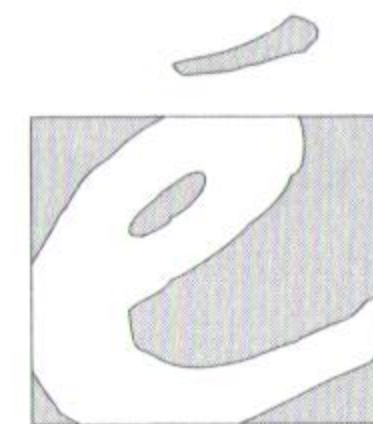
Francisco Lobello
é o autor da fotografia reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

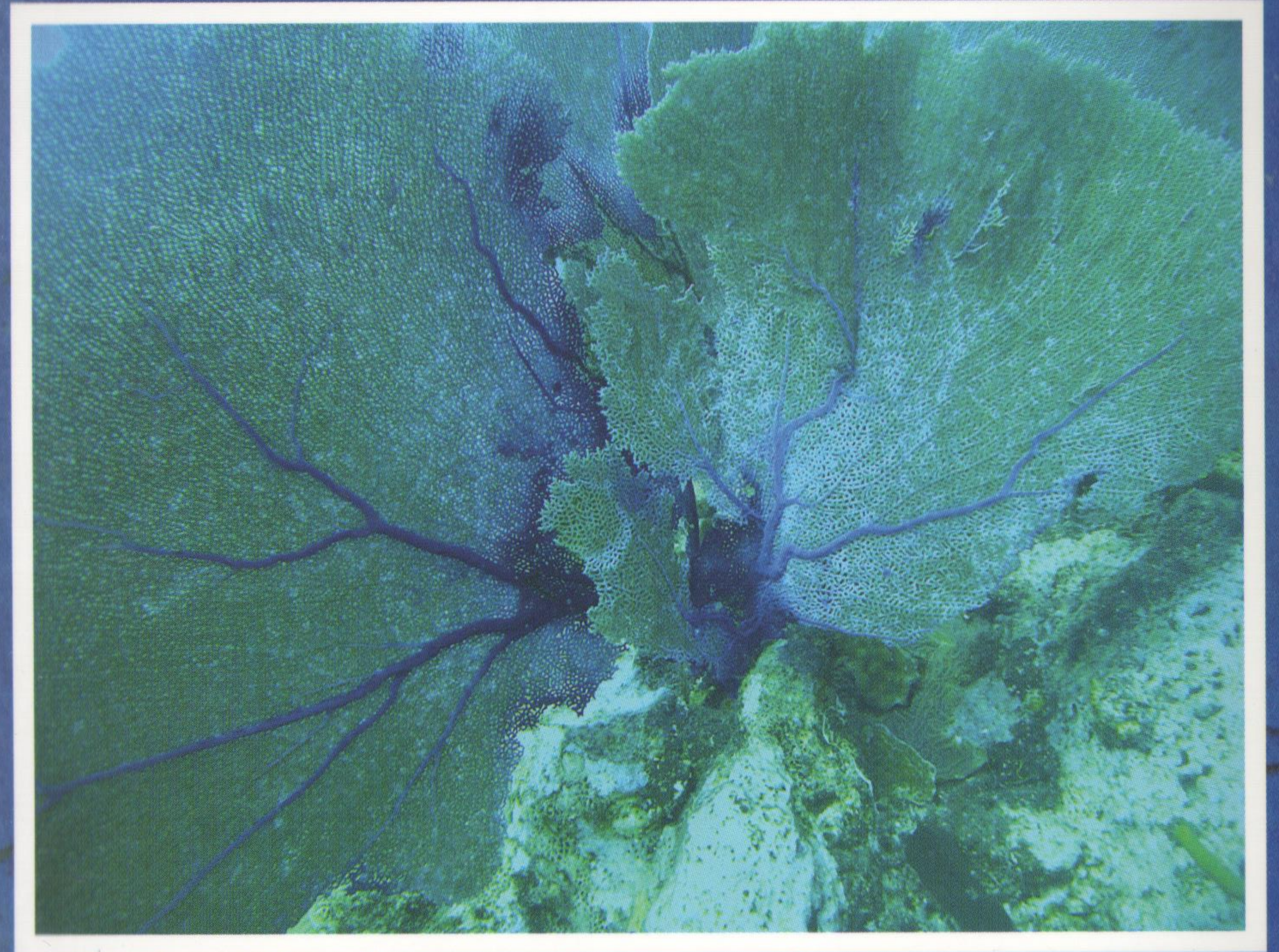
SUMÁRIO

Doutrina	
<i>Daniel Zanetti Marques Carneiro</i> - Brevíssimas considerações acerca da IN/RFB nº 802/2007	7
<i>Fernando Facury Scaff</i> - PIS e Cofins não cumulativos e os direitos fundamentais	15
<i>Gabriel Lacerda Troianelli</i> - Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito	28
<i>Hamilton Dias de Souza</i> - Medida Provisória nº 413: inexistência de caso de relevância e urgência	38
<i>Hugo de Brito Machado</i> - Embargos à execução fiscal: prazo para interposição e efeito suspensivo	49
<i>Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado</i> - A reforma no CPC e a suspensão da execução fiscal pela oposição dos embargos	59
<i>Juliano Huck Murbach</i> - Da nulidade de execução fiscal lastreada em certidão de dívida ativa constituída sem o exaurimento de processo administrativo	67
<i>Marcos Rogério Lyrio Pimenta</i> - A impossibilidade de restrições à realização do depósito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário	74
<i>Paulo Roberto Lyrio Pimenta</i> - A quebra do sigilo bancário pelo Fisco: inconstitucionalidades da Instrução Normativa nº 802/2007 da Receita Federal do Brasil	80
<i>Rodrigo Caramori Petry</i> - “Faturamento”, “receita” e “meros ingressos”: a “exclusão” do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep	90
<i>Sergio André Rocha</i> - Constituição do crédito tributário pelo contribuinte	105
<i>Sidney Saraiva Apocalypse</i> - Tributo - mecanismo de controle da vida civil	116
Pareceres	
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i> - Direito a compensação do ICMS incidente sobre combustíveis e insumos nas operações de transporte mesmo quando realizadas mediante subcontratação	131

Jurisprudência

Íntegras de Acórdãos		
• Compensação - crédito de terceiros - cessação sem a participação da Fazenda Nacional - negócio jurídico entre particulares (STJ - 1ª T.)	144	nistração - execução para efetivação (STJ - 1ª S.) 154
• Compensação - descumprimento do “decisum”, em ação declaratória, pela Admi-		• Contribuição previdenciária - prazo decadencial - Lei 8.212 (2º Cons. Cont. - 5ª Câmara.) 161
		• Execução fiscal - sócio com nome constante de certidão de dívida ativa - pressu-

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



151

413-7097



413 709514