



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO**

**A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E
DA COFINS.**

EDVALDO LIMA ARAÚJO

FORTALEZA – CE
2008

EDVALDO LIMA ARAÚJO

A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA
COFINS

Monografia apresentada à
Banca Examinadora do Curso
de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Ceará
como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel
em Direito.

Prof. Orientador: Francisco de Araújo Macedo Filho.

FORTALEZA – CE
2008

EDVALDO LIMA ARAÚJO

**A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS
E DA COFINS**

APRESENTADA EM 26 DE NOVEMBRO DE 2008

BANCA EXAMINADORA:

Francisco de Araújo Macedo Filho
Presidente da Banca - Orientador

Paulo Jeyson Gomes de Araújo
Membro da Banca Examinadora

Pedro Lucas de Amorim Lomônaco
Membro da Banca Examinadora

Conceito: Aprovada

DEDICATÓRIA

Ao meu pai, à minha mãe, à minha avó. Aos
anjos que me apóiam daqui, e aos anjos que
me acompanham de lá.

AGRADECIMENTOS

À FAMÍLIA, pelo suporte.

Aos AMIGOS, pela compreensão.

Ao Professor MACEDO, pelas lições de Direito Tributário.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar a legitimidade da inserção do valor destacado a título de ICMS, nas notas fiscais, no valor da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS. Para tanto, será necessário se fazer uma discussão, envolvendo posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários que sirvam de fundamento para essa proposta. Outro ponto importante a ser demarcado é a delimitação exata dos conceitos de faturamento e receita, de importância extrema para elucidação da proposta. É feita ainda uma análise da classificação dos tributos em direto e indireto, com o objetivo de esclarecer a quem pertence o valor pago a título de ICMS, expondo, em consequência, a relação que se dá entre os contribuintes de direito e de fato, entre si, e com o Estado. Embora não seja tal classificação aceita doutrinariamente, alguns tribunais superiores consideram-na válida para efeitos jurisprudenciais. A ótica que se pretende atribuir ao presente estudo tem por escopo investigar, com maior clareza possível, à luz da Constituição e suas modificações, bem como da evolução legislativa e jurisprudencial sobre o tema, uma relação de possível tributação exacerbada entre o Estado arrecadador e o contribuinte, com ênfase precipuamente no princípio da capacidade contributiva. Analisa a condição das empresas como repassadoras do valor pago a título de ICMS pelo contribuinte de fato e a relação jurídica destes de cunho privado. Finalmente, chega a um posicionamento final acerca da inserção do ICMS no conceito de faturamento para fins de cobrança do PIS e da COFINS.

Palavras-chave: Tributário. Exclusão ICMS. Base de Cálculo. Faturamento. Receita. PIS. COFINS. Capacidade Contributiva.

ABSTRACT

The aim of this study is to analyze the legitimacy of the insertion of ICMS value, detailed in fiscal note, on the value the calculating base of the PIS contribution and COFINS. In order to prove that, it's necessary to make a discussion involving different doctrinaire and jurisprudence positions, which brings the fundament for this propose. Another important point to be discussing is the exact semantic reach of the revenue and earnings, because they're really fundamental to elucidate this idea. Throughout the work, it's made an analyze of the tributary classification, which divides tributes in direct and indirect, in order to elucidate which is the real own of the ICMS value, the State or the companies, explaining, in consequence, the relation between the 'in fact' and 'in right' contributing, and among these and State. Although that classification is not admitting for some doctrines, some superior tribunals accept it for jurisprudential effects. The perspective attributing to this work expects investigate, which the best possible clarity, basing in the constitution and its modifiers, besides the legislative and jurisprudential evolution about the theme, one relation involving extreme taxation between the State and the contributing, emphasizing the principle of the contributing capacity. This work analyzes the companies that direct the ICMS value paid by the 'in fact' contributing, and their relation ruled by the private right. Finally, it gives a conclusion about the theme, and about the exclusion of ICMS value from the earnings definition to PIS and COFINS contributions.

Keywords: Tributary. ICMS exclusion. Calculate base. Earnings. Revenue. PIS. COFINS. Contributing Capacity.

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO	9
2 – ABORDAGEM CONCEITUAL	12
2.1 – DO TRIBUTO	12
2.1.1 – DO IMPOSTO	18
2.1.1.1 – DO ICMS	21
2.1.2 – DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	27
2.2.1 – DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) E PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS).....	30
2.2.3 – DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS.....	32
2.2.4 – DO FATURAMENTO.....	38
2.2.5 – DA RECEITA.....	41
3 – POSICIONAMENTOS JURISPRUDENCIAIS.....	47
3.1 – DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	47
3.2 – DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	51
4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
5 – CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	58

1 – INTRODUÇÃO

A constituição da República, em seu artigo 149, atribui à “União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas suas respectivas áreas”. A expressão “como instrumento de atuação nas suas respectivas áreas” demonstra que a finalidade da instituição dessas contribuições é que caracterizam as mesmas, e “não a simples destinação do produto da respectiva destinação”¹, conforme ensinamento de Hugo de Brito Machado. Essa regra do artigo 149 da Constituição Federal é comumente chamada doutrinária e jurisprudencialmente, pelo STF, de “regra-matriz das contribuições”.

A competência da União Federal para instituí-las é exclusiva, com algumas exceções em relação à contribuição previdenciária, cuja instituição também cabe aos Municípios e aos Estados-membros, com a finalidade única de financiar o regime de contribuição previdenciária de seus servidores. Outra exceção existente é o fato de ter o Município a competência para instituir contribuições de iluminação pública. As contribuições, diferente da idéia que se tem das taxas, e conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, podem ter fatos geradores e bases de cálculo próprios de impostos, diferenciando-se deste pelo destino do produto de sua arrecadação.

Um tipo de contribuição prevista na Constituição Federal, na chamada “regra-matriz”, artigo 149, é a contribuição social, a qual se divide em contribuição de seguridade social, servindo como base de seu regime jurídico os artigos 165, § 5º, 194, inciso VII, e 195, incisos I a IV e seu § 6º. Essas contribuições devem ingressar diretamente no orçamento da seguridade social,

¹ Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 2006. 27ª. Ed.

sendo inconstitucional qualquer entrada desses recursos em outros fundos, administrados por pessoas jurídicas diversas.

Outra forma de contribuição social são as chamadas, pela doutrina, de “contribuições sociais gerais”, havendo como exemplo a contribuição do salário-educação, prevista pelo artigo 212, § 5º, da Constituição da República, e a contribuição para os serviços sociais autônomos. Essas contribuições estão excluídas do regime previsto no artigo 195 da Constituição, serão instituídas por lei ordinária e estão sujeitas à lei complementar de normas gerais tributárias.

Muito se tem discutido acerca dos conceitos de faturamento e receita, antes e depois da Emenda Constitucional nº 20. A redação original do artigo 195, I, ‘a’, da Constituição da República continha somente o vocábulo ‘faturamento’, o qual era considerado a base econômica para contribuições como a COFINS, disciplinada pela Lei Complementar nº 70/1991. Com a EC nº 20/1998 é que foi acrescentado o vocábulo ‘receita’.

Com a edição de leis como a 9.718/98, que regula as contribuições para o PIS, e que consideravam o faturamento como sendo receita bruta, independentemente de sua classificação, um dos parágrafos do artigo que trazia uma redação nesse sentido foi considerado inconstitucional (art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98).

A contribuição para o Programa de Integração Social é decorrente da competência residual atribuída à União, pela Constituição Federal, no seu artigo 154, I e artigo 195, § 4º. O artigo 239 da CF/88 determina que as contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público financiarão o programa de seguro-desemprego e um abono de um salário mínimo anual, sendo este para aqueles que percebem até dois salários mínimos mensais.

Depois da referida emenda constitucional, foram editadas as leis 10.637/2002 (com alteração feita pela Lei nº 10.865/2004) e 10.833/2003 (com alteração feita pela Lei nº 10.865/2004), as quais, já em consonância com a

nova redação constitucional, passaram a legitimar a cobrança do PIS e da COFINS sobre a receita, esta considerada como faturamento.

O Supremo Tribunal Federal vem discutindo acerca da constitucionalidade da inclusão do valor destacado de ICMS na nota na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS. O relator, Ministro Marco Aurélio, já se posicionou pela exclusão do ICMS e foi acompanhado por outros, obtendo maioria dos votos. Em uma tentativa de não perder uma quantia considerável em tributos, a União, através do Presidente da República, entrou com uma Ação Declaratória de Constitucionalidade, conseguindo que todos os julgamentos sobre o tema fossem suspensos até pronunciamento final sobre esta ação.

Diante dessas considerações iniciais, seria mesmo possível a permanência dessa inclusão de um imposto na base de cálculo dessas contribuições?

O escopo desse trabalho é juntar as mais diferentes opiniões, posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca do tema, possibilitando ao operador do direito obter uma visão crítica acerca da matéria, sobretudo pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

2 – ABORDAGEM CONCEITUAL

2.1 – DO TRIBUTO

Inicialmente, conforme está disposto no Código Tributário Nacional, artigo 3º, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. O conceito de tributo, de uma forma mais simples, poderia ser expresso como o objeto de uma obrigação de dar dinheiro ao Estado.

A prestação pecuniária, expressa no conceito legal de tributo, configura uma forma de assegurar ao Estado o recebimento de recursos para a implementação de políticas públicas e prestações sócio-coletivas em geral, bem como para a manutenção de serviços administrativos do governo. Atualmente, não existe o chamado tributo “in natura”, o qual deve ser entendido como aquele prestado materialmente sem referência à moeda, nem uma prestação “in labore”, considerada aquela cujo pagamento dá-se de forma laborativa, através de uma prestação de serviço ao Estado.

A compulsoriedade do tributo manifesta-se na ausência do elemento vontade, ou seja, não existe a escolha por parte do contribuinte no sentido de pagá-lo ou não. O poder público institui em lei e a partir de então, ninguém poderá furtar-se de tal obrigação, desde que a hipótese de incidência tenha se materializado no meio social.

O valor passível de ser expresso em moeda deve ser entendido como um valor capaz de ser determinado monetariamente, em unidades monetárias correntes no Estado, sendo ilegal qualquer forma de prestação “in natura” ou “in labore”.

O tributo também não poderá configurar uma sanção de ato ilícito, uma vez que, dessa forma, ocorreria uma fusão de seu conceito com o conceito de penalidade. Depreende-se de tal proibição que a hipótese de incidência do tributo, prevista em lei, deverá sempre ser um ato lícito, não se deve incluir o elemento ilicitude. Vale ressaltar que poderá ocorrer um fato gerador do tributo em circunstâncias ilícitas, mas para o direito tributário, o componente ilicitude não tem valor, são circunstâncias estranhas que não são consideradas na caracterização do fato gerador.

A instituição em lei decorre do princípio da legalidade, somente lei, em regra a ordinária, poderá instituí-lo. Será necessário o uso de lei complementar quando for expressamente determinado no ordenamento.

A cobrança pautada em uma atividade plenamente vinculada, decorrente do princípio da segurança jurídica e da legalidade, assegura ao contribuinte uma forma de lidar igualmente com o Estado, uma vez que a atividade deste deverá ser vinculada ao que está disposto em lei, sem poder fazer qualquer cobrança de tributo não previsto no ordenamento. O Estado, da mesma forma que qualquer administrado, no que concerne ao tributo, deverá vincular-se ao que está disposto em lei, sem criar formas de cobrança e de incidência sem previsão legal. A autoridade, conforme ensinamento do professor Hugo de Brito Machado, não poderá preencher, nem suprir qualquer lacuna ou ausência de hipótese de incidência, com “juízo pessoal, subjetivo”. O Estado deverá “ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter”².

Nada poderá ser deixado a critério da administração, no que diz respeito à instituição e cobrança de tributo. Deverá sempre haver uma vinculação à norma. Quando a lei deixar alguma lacuna ou obscuridade que necessite de esclarecimento, esta deverá ser feita através de instrução normativa. Em hipótese nenhuma, poderá o Estado supri-la ou arbitrá-la subjetivamente, com critérios pessoais, sem qualquer previsão normativa.

² Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed. 2006, p. 331. Malheiros. São Paulo.

Os tributos não configuram a única prestação pecuniária, ou obrigação principal existente no direito tributário, pois existem as multas tributárias, as quais são penalidades de natureza pecuniária, excluídas do conceito de tributo, sem, no entanto, deixarem de ser obrigações principais.

Conforme ensinamento de Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, todos os elementos que compõem a definição de tributo estão ligados ao fato de ser o Direito Tributário um dos integrantes do ramo do Direito Público “e ao fato de ser o tributo objeto de uma relação jurídica obrigacional, imposta unilateralmente ao sujeito passivo”³.

O tributo, portanto, é toda transferência monetária do particular, na qualidade de contribuinte e sujeito passivo, ao ente estatal, na qualidade de arrecadador e sujeito ativo, que tenha como fato gerador a materialização de uma situação hipoteticamente prevista em lei, ordinária ou complementar. Some-se à primeira parte, o fato de o contribuinte não poder interferir volitivamente, determinando por si próprio se vai ou não pagar tal valor, haja vista que tal prestação deve ser paga compulsoriamente. Ambos os sujeitos, ativo e passivo, no que concerne ao tributo, estão plenamente vinculados a uma previsão legal, sobretudo órgão arrecadador, o qual deve respeitar o disposto em lei, em decorrência do princípio da legalidade e da segurança jurídica, que devem estar presente nas relações existentes num estado de direito.

O tributo, de acordo com o conceito estabelecido no artigo 3º do CNT, deve ser tido como um gênero, do qual fazem parte cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. Essa quantidade de espécies de tributos configura uma classificação quinqüinpartida, que supera a antiga tripartição, a qual excluía os empréstimos compulsórios e as contribuições, conforme disposto no artigo 5º do Código tributário Nacional.

Essa divisão quinqüinpartida consolidou-se de acordo com o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal. Vale ressaltar que

³ Alexandrino, Marcelo e Paulo, Vicente. Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Impetus, 2007. 4ª. Ed, p. 9.

esse pronunciamento ocorreu antes da criação da Contribuição de Iluminação Pública (CIP). Não se tem ainda entendimento jurisprudencial que possa qualificá-la como uma sexta espécie.

As taxas são uma espécie de tributo que tem seu fato gerador vinculado a uma prestação, ou a uma atividade estatal específica relacionada diretamente ao contribuinte. Essa, portanto, é a primeira característica dessa espécie tributária que a distingue do imposto, por exemplo. Para diferenciá-la da contribuição de melhoria, deve-se esclarecer que a taxa é estritamente vinculada a um serviço público prestado ao contribuinte, ou ao exercício do poder de polícia pelo ente estatal. Conforme o artigo 145, inciso II, da Constituição da República, a taxa decorre do exercício regular do poder de polícia, ou o serviço público, prestado ou posto a disposição do contribuinte⁴. As taxas, bem como as contribuições de melhoria, são consideradas tributos vinculados, pelo fato de estarem os dois vinculados a uma atividade estatal específica.

A taxa diferencia-se do preço público por ser aquela uma receita derivada e este uma receita originária. O preço público não é considerado um tributo, pode ser exigido de pessoas jurídicas de direito privado, mesmo que não integrem a administração pública, como as concessionárias de serviços públicos, e por pessoas jurídicas de direito público. No que concerne às taxas, não acontece dessa forma, pois somente o ente estatal poderá cobrá-la. As taxas, diferentemente do preço público, estão submetidas aos princípios do Direito Tributário, como anterioridade, noventena, legalidade estrita para instituição e majoração, etc. A cobrança é proporcional ao uso, no que concerne ao preço público, o que não acontece em relação às taxas. Distinguem-se ainda pela compulsoriedade, uma vez que as taxas são obrigatórias e o preço público é facultativo.

As contribuições de melhoria, conforme já foi dito, também estão vinculadas a uma atividade estatal específica. Está prevista no artigo 145, inciso III, da Constituição da República. O seu fato gerador é a valorização de um imóvel em decorrência de obra realizada pelo poder público. Caso um

⁴ Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 2006. 27ª. Ed.

ente estatal realize obra que valorize imóveis particulares próximos, poderá haver uma cobrança referente a tal aumento. Há dois limites para que seja feita esse tipo de cobrança. No primeiro, considerando o valor individualmente, acrescido ao imóvel do particular, deve-se ter em mente que o contribuinte só estará obrigado a pagar o valor correspondente ao aumento de seu imóvel. No segundo tipo de limite, o montante a ser arrecadado de todos os contribuintes não poderá ser maior do que a despesa representada pela obra correspondente.

De acordo com a doutrina, bem como o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, não poderá o ente público instituir contribuição de melhoria antes de realizada a obra, uma vez que o fato gerador não estará materializado. Admite-se quando houver uma parcela razoável construída que possa, desde já, trazer valorização ao imóvel. Se de outra forma fosse o entendimento, correria o risco de ter uma espécie de arrecadação de fundos para a obra, o que configuraria um absurdo de ilegalidade.

O Supremo Tribunal Federal já possui entendimento pacificado de que a valorização imobiliária é elemento essencial para que se configure a hipótese de incidência da contribuição de melhoria, mesmo que a Constituição não traga isso expressamente. O principal fundamento da cobrança de tal contribuição é a vedação legal do enriquecimento sem causa. O particular teve um aumento no seu patrimônio, sem realizar maiores esforços para que isso acontecesse, faz-se justiça quando esse valor é devolvido à coletividade.

A contribuição social, portanto, no dizer do professor Hugo de Brito Machado, “é um tributo vinculado, cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública”⁵. É, sobretudo, um instrumento de realização de justiça que procura evitar o enriquecimento sem causa por parte do particular. Tem uma função fiscal e de redistribuição de recursos.

Os empréstimos compulsórios são espécies tributárias de natureza vinculada, conforme disposição expressa do parágrafo único, do artigo 148 da Constituição da República. São tributos que deverão ser devolvidos ao

⁵ Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2006. 27ª. Ed. 2006, p. 331.

contribuinte, conforme a própria denominação já diz. Sua arrecadação acontece já com a existência de uma obrigação de restituição, ou seja, deverão ser devolvidos ulteriormente aos sujeitos passivos. Há uma discussão acerca da sua inserção no rol das espécies de tributos, mas o fato é que foram equiparados pela Constituição da República de 1988.

Faz-se uma exigência de lei complementar para que sejam instituídos. Somente a União poderá fazê-lo. A Constituição enumera duas situações nas quais poderão ser instituídos tais empréstimos. A primeira é no caso de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; a segunda seria um investimento público de caráter urgente e de relevante interesse social. Segundo entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, citado por Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo⁶, a devolução desses empréstimos deve ser feita em moeda, não sendo admitido entrega de títulos da dívida pública ou qualquer outra coisa que não seja dinheiro.

A aplicação de recursos provenientes de empréstimos compulsórios deverá ser vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. Dessa forma, instituído o empréstimo para fazer face a uma guerra externa, por exemplo, os recursos arrecadados não poderão ser utilizados para outras finalidades, mas apenas às despesas inerentes à citada guerra.

Diante de tais considerações, será feita uma análise mais aprofundada das espécies tributárias Impostos e Contribuições Sociais, pela razão óbvia de sua maior importância no presente trabalho que trata de conceitos ligados ao imposto ICMS e das contribuições PIS e COFINS.

⁶ Alexandrino, Marcelo e Paulo, Vicente. Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Impetus, 2007. 4ª. ed, p. 99.

2.1.1 – DO IMPOSTO

O imposto é uma espécie de tributo em regra não vinculado, sendo vedada a vinculação a despesas específicas, salvo algumas exceções. O artigo 16 do Código Tributário Nacional traz um conceito legal de imposto com “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

O contribuinte deve pagar o imposto independentemente de qualquer prestação específica do Estado. O fato gerador é uma situação qualquer prevista em lei, pela qual o contribuinte poderá passar em suas relações sócio-econômicas. Não necessariamente deve existir uma contraprestação por parte do Estado.

O fato gerador deve ser uma situação prevista em lei, é necessário e basta que ela aconteça, ou seja, tem como requisito o acontecimento, o qual se esgota, basta-se para a configuração do fato gerador. A obrigação de pagar o tributo nasce a partir desse da realização desse fato gerador. O imposto configura a principal fonte da receita pública, uma vez que, para que ele exista, não é necessário uma contraprestação específica por parte do Estado.

O imposto é uma prestação que se paga ao Estado, independentemente de contraprestação por parte deste em relação ao contribuinte. Imposto é o tributo devido em razão da prática de um ato, pelo contribuinte, que mostra uma capacidade para contribuir, exibe uma riqueza, mas que não está ligado, de forma alguma com qualquer atividade estatal específica.

A norma cria um imposto que está sempre ligado a uma atividade do contribuinte e não a uma do Estado. Faz-se uma previsão de incidência, através da norma, a qual se materializa com o implemento do fato gerador. Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

O exame das várias hipóteses de incidência de impostos deixa evidente que em nenhuma delas está presente a atuação estatal.

Pelo contrário, em todas elas a situação descrita pela lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária é sempre relacionada ao agir, ou ao ter, do contribuinte, e inteiramente alheia ao agir do Estado⁷.

Os impostos que integram o Sistema Tributário Nacional estão previstos no Título III do CTN. Embora haja uma disposição expressa limitando a existência de impostos àqueles ali previstos, a Constituição da República atribui à União uma competência residual, conferindo a esta uma atribuição para instituição de novos impostos.

A classificação dos impostos poderá ser feita baseada no critério de competência de cada ente federado. Conforme seja instituído pela União, pelo Município ou pelo Estado, poderá ser classificado respectivamente como federal, estadual ou municipal.

Os impostos da União são os seguintes, conforme disposto no artigo 153 da Constituição Federal: imposto sobre importação de produtos estrangeiros; imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; imposto sobre produtos industrializados; imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários; imposto sobre propriedade territorial rural; imposto sobre grandes fortunas, o qual deverá ser regulado por lei complementar.

Os impostos de competência do Município encontram-se expostos no artigo 156 da Constituição Federal: imposto sobre propriedade predial e territorial urbana; imposto sobre a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens móveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Os impostos de competência do Estado-Membro estão dispostos no artigo 155 da Constituição da República: imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos; imposto sobre operações

⁷ Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 2006. 27ª. Ed, p. 331.

relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior; imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

Dentre todos os impostos citados, interessa para o presente trabalho a análise do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS).

2.1.1.1 – DO ICMS

O ICMS está previsto no inciso II, do artigo 155 da Constituição Federal, o qual atribui aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituí-lo. O critério espacial de incidência do ICMS é o território do Estado onde se verifica a hipótese de incidência. No que diz respeito à mercadoria importada, o Estado arrecadador será aquele onde está situado o estabelecimento do importador. Não será aquele no qual ingressa a mercadoria no território nacional.

A mercadoria configura o bem móvel objeto de ato de comércio, que seja apreciável, permutável, isto é, coisa móvel destinada ao comércio. O ICMS não incidirá sobre uma operação relativa a bens que não estejam enquadrados no conceito de mercadoria, nem sobre operações que envolvam transmissão onerosa de bens imóveis, uma vez que sobre estas incidirá o ITBI. O que deve ficar evidente para caracterização de mercadoria é o fato de que ela deverá ser uma coisa destinada ao comércio, do contrário não poderá ser qualificada como tal. Não se enquadram no conceito de mercadoria os bens adquiridos pelo empresário para utilização própria, sem destinação comercial. Nesse sentido, há jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: ICMS. Importação de bem realizada por pessoa física para uso próprio.

- O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 203.075, firmou o entendimento de que o artigo 155, § 2º, IX, "a", da Constituição Federal não se aplica às operações de importação de bens realizadas por pessoa física para uso próprio.

- Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido.

Recurso extraordinário conhecido e provido.⁸

Somente sobre as importações feitas por comerciantes, industriais ou produtores incidirá o ICMS. Em relação ao particular, quando não houver destinação comercial, também não haverá incidência, mesmo que seja para uso profissional.

⁸ Origem: STF - Supremo Tribunal Federal Classe: RE - RECURSO EXTRAORDINÁRIO Processo: 298630 UF: SP - SÃO PAULO – DJ 09-11-2001 PP-00060 EMENT VOL-02051-07 PP-01403 - MOREIRA ALVES.

O STF também já decidiu pela não incidência do ICMS sobre a venda do ativo da empresa:

EMENTA: ICMS. VENDA DE BENS NO ATIVO FIXO DA EMPRESA. NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

A venda de bens do ativo fixo da empresa não se enquadra na hipótese de incidência determinada pelo art. 155, I, b, da Carta Federal, tendo em vista que, em tal situação, inexistente circulação no sentido jurídico-tributário: os bens não se ajustam ao conceito de mercadorias e as operações não são efetuadas com habitualidade.

Recurso extraordinário não conhecido⁹.

As operações relativas às mercadorias podem ser definidas da seguinte forma, conforme ensinamento do mestre Hugo de Brito:

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implica circulação de mercadorias, vale dizer, que implica mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.¹⁰

Para que ocorra a hipótese de incidência do ICMS é necessário que haja circulação de mercadoria, não basta o simples acontecimento de contrato de compra e venda, por exemplo. Essa mercadoria deve circular. No que diz respeito ao termo “operações”, deve se ter em mente todos os atos negociais que promovam a circulação, desde a produção, até o consumo.

O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pela não incidência do ICMS na simples transferência de mercadoria dentro de uma mesma empresa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. SÚMULA N. 166/STJ.

1. "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte"

(Súmula n. 166/STJ).

2. Recurso especial provido.¹¹

⁹ Origem: STF - Supremo Tribunal Federal Classe: RE - RECURSO EXTRAORDINÁRIO Processo: 194300 UF: SP - SÃO PAULO - DJ 12-09-1997 PP-43737 ENENT VOL-01882-05 PP-01017 - ILMAR GALVÃO.

¹⁰ Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 2006. 27ª. Ed. p. 337.

¹¹ Origem: STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA Classe: RESP - RECURSO ESPECIAL – 756612 Processo: 200500913743 UF: RJ Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA Data da

As prestações de serviços que estão sujeitas ao ICMS serão aquelas referentes a transporte interestadual e intermunicipal, bem como à comunicação. Trata-se de um rol taxativo. Tudo que estiver fora dessas hipóteses não sofrerá a incidência do ICMS. Faz-se um juízo de exclusão em relação às demais operações, haja vista que cabe ao município tributar as demais operações que envolvam serviços.

O STJ já se manifestou pela não incidência do ICMS sobre serviços relativos à internet, no que concerne ao provedor:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET. MEDIDA CAUTELAR PARA EMPRESTAR EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL. POSSIBILIDADE. FUMUS BONI JURIS. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE. SÚMULA 334 DO STJ.

(...)

5. Súmula 334 do STJ: "O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13.12.2006, DJ 14.02.2007 p. 246)¹²

A alíquota do ICMS, em princípio, é livremente fixada por cada Estado-membro, sendo necessário atender algumas determinações estabelecidas pela Constituição da República. As alíquotas aplicáveis às operações de exportação e às operações interestaduais serão fixadas em resolução do Senado Federal, conforme artigo 155, §2º, IV, da Constituição. No que concerne às relações internas dos Estados, o Senado fixará as alíquotas mínima e máxima. É vedado aos Estados conceder isenção, bem como reduzir sua alíquota interna a percentuais inferiores aos das alíquotas interestaduais. Deve-se fazer uma ressalva a respeito da alíquota do ICMS de exportação, embora haja uma previsão de que o Senado deverá fixá-la, o inciso X, alínea "a", § 2º, do artigo 155 da CF, determina que o ICMS não incidirá sobre produtos destinados a exportação.

A seletividade é facultativa, de acordo com o que está disposto na Carta Magna. No entanto, caso ela venha a ser aplicada, o critério utilizado

decisão: 18/09/2007 Documento: STJ000782260 - DJ DATA:31/10/2007 PÁGINA:307 - JOÃO OTÁVIO DE NORONHA.

¹² Origem: STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA Classe: MC - MEDIDA CAUTELAR - 11603 Processo: 200601101761 UF: SP Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA Data da decisão: 12/02/2008 Documento: STJ000822395 - DJ DATA:07/04/2008 PÁGINA:1 - LUIZ FUX.

será sempre a essencialidade das mercadorias. Aquela mercadoria que for considerada essencial deverá ter alíquotas mais baixas, e a que for menos essencial terá alíquotas mais altas.

A base de cálculo do ICMS é o valor pago pela operação de circulação de mercadoria, ou o valor referente ao pagamento pelo serviço prestado. Estão inclusas na base de cálculo as despesas recebidas do adquirente, bem como os descontos condicionais (a evento futuro e incerto, como por exemplo, um pagamento a prazo). No que concerne a descontos incondicionais, em caso de pagamento à vista, por exemplo, não serão computados.

O STJ já possui entendimento jurisprudencial condenando a utilização da chamada pauta fiscal para delimitação da base de cálculo do ICMS:

TRIBUTARIO. ICMS. SUBFATURAMENTO. A PAUTA FISCAL DE VALORES, COMO SEJA, AQUELA QUE ATRIBUI VALOR FICTO A BASE DE CALCULO DO TRIBUTO JA FOI CONDENADA PELA JURISPRUDENCIA DOS NOSSOS TRIBUNAIS (DECRETO-LEI NUM. 406, ART. 2., I); NÃO SE PODE, POREM, CONFUNDI-LA COM O ATO QUE, BAIXADO PARA USO INTERNO, ORIENTA A FISCALIZAÇÃO QUANTO AO PREÇO DE MERCADORIAS, SUJEITO A IMPUGNAÇÃO DOS CONTRIBUINTES QUE SEMPRE PODEM PROVAR QUE O VALOR DA OPERAÇÃO É, EFETIVAMENTE, AQUELE CONSTANTE DA NOTA FISCAL (CTN, ART. 148).
RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.¹³

O ICMS é não cumulativo, sendo essa prerrogativa operacionalizada por um sistema de débitos e créditos. Não é permitida qualquer pretensão no sentido de não reconhecimento, para fins de compensação, de créditos relativos ao ICMS pago em operações anteriores.

O valor do ICMS também não deverá estar incluso na sua base de cálculo, mesmo quando for calculado “por dentro”. Na adoção da regra de ‘tributação por dentro’, a alíquota do imposto é fixada a partir do preço reajustado pelo montante do imposto, isto é, o imposto incide sobre si próprio. Esse montante do que é calculado ‘por dentro’ somente terá efeito para o

¹³ Origem: STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA Classe: RESP - RECURSO ESPECIAL – 89115 Processo: 199600117225 UF: MG Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA Data da decisão: 31/03/1998 Documento: STJ000207051 - DJ DATA:27/04/1998 PÁGINA:141 RDR VOL.:00012 PÁGINA:238 - ARI PARGENDLER.

cálculo do valor final do ICMS. O Fisco utiliza isso para aumentar sua arrecadação.

O cálculo 'por dentro' ou 'por fora', somente terá efeito para o que fica destacado a título de ICMS na nota, não influenciando no valor que foi ganho pela empresa, à qual não deverá, portanto, atribuir-se tal valor a título de faturamento.

O contribuinte é o estabelecimento que presta o serviço ou aquele que realiza a circulação de mercadoria.

Quando se fala em contribuinte do ICMS, deve-se ficar atento a uma classificação doutrinária, não acolhida pelo sistema legal, que o divide em contribuinte de fato (indireto) e o contribuinte de direito (direto). O primeiro seria aquele que realmente recolhe o tributo, e o segundo é aquele a quem a lei dá a definição de sujeito passivo da relação tributária.

A norma de tributação não reconhece o chamado contribuinte de fato (indireto), haja vista não existe entre ele e o Estado nenhuma relação jurídica. Não está incluso no quadro de relação obrigacional tributária. Muitas vezes, em relação ao ICMS, quem recolhe não é a empresa e sim o destinatário do serviço ou da mercadoria, mas isso não legitima a sua inclusão na base de cálculo das contribuições. Nesse sentido, a empresa somente repassaria os valores recolhidos a título de ICMS pelo contribuinte de fato, lançados na escrita fiscal. Os valores assumidos nem assim poderiam figurar como base de cálculo das contribuições, pois tais ingressos não constituem receitas tributáveis na medida em que não tem o caráter de definitividade, apenas transitam das mãos do contribuinte de fato, passam pela empresa e acabam nos cofres públicos dos Estados e do Distrito Federal.

Segundo o entendimento de Hugo de Brito Machado, a classificação dos tributos em diretos e indiretos, conforme a quem caiba assumir o ônus da incidência tributária, não é absoluta. Não existe um critério capaz de determinar quando um tributo tem ônus transferido a terceiro e quando é o mesmo suportado pelo próprio contribuinte. Dá-se o exemplo do ICMS, sobre o qual se está discorrendo, pois não há um critério apto a determinar em quais situações

certamente o contribuinte será a empresa ou o receptor do serviço ou da mercadoria. Não é possível afirmar que esse ônus foi transferido para o consumidor final sem um critério palpável.

Considerando a existência das figuras do contribuinte de fato e de direito, bem como a classificação do tributo em direto e indireto, vê-se que os valores devidos a título de ICMS não compõem o faturamento do sujeito passivo do ICMS. Tais valores constituem receitas dos Estados e do Distrito Federal e não do contribuinte de direito do ICMS.

Entre os contribuintes direto e indireto não há qualquer relação tributária, bem como entre este e o sujeito ativo da relação tributária. A relação entre tais contribuintes se dá no âmbito do direito civil obrigacional, ou seja, no âmbito do direito privado.

O artigo 166 do CTN determina que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, a transferência de encargos financeiros somente será feita a quem prova ter assumido o referido encargo. Isso denota que o ICMS recolhido não poderá ser considerado receita da empresa. Tal tributo deverá ser destacado na nota fiscal para que se possa fazer as deduções decorrentes do princípio da não-cumulatividade, expresso no ordenamento.

O lançamento do ICMS acontece por homologação, caso em que o contribuinte registra suas operações, fazendo o recolhimento mensalmente. Poderá ser lançado de ofício se o contribuinte não fizer o recolhimento voluntário.

A Constituição Federal atribui algumas imunidades à incidência do ICMS. A primeira diz respeito, conforme já foi esclarecido, às atividades referentes à exportação. A segunda seriam operações interestaduais com petróleo e seus derivados, bem como a energia elétrica. No caso do ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, somente haverá incidência do IOF, pois estará imune ao ICMS. As comunicações nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

2.1.2 – DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

As contribuições sociais são aquelas para financiamento das atividades sociais do Estado, isto é, têm por finalidade atender ou custear atividades de natureza social do Estado, com o escopo de garantir os direitos fundamentais, sobretudo, o princípio da dignidade da pessoa humana. Há aqui uma idéia de vinculação direta entre sua instituição e sua finalidade.

Existem três divisões doutrinárias dessas contribuições sociais, previstas no artigo 149 da Constituição da República, tais como a contribuição para atender ao interesse de categorias profissionais ou econômicas, a de intervenção no domínio econômico e as contribuições para seguridade social. Em geral, a principal característica das contribuições sociais é o fato de terem destinação específica, ou seja, são instituídas para atender a finalidades específicas. As contribuições para a seguridade social constituem subespécies de contribuições sociais. Autores, como Leandro Paulsen¹⁴, consideram incorreta essa divisão. Para ele, seria correto fazer uma divisão, colocando “Contribuições Especiais” como gênero e aquelas discriminadas no artigo 149 como espécie. Há quem classifique todas como sociais, sendo que existe uma espécie com o mesmo nome “sociais”.

No que se refere à competência para instituição das contribuições sociais, em regra será da União, mas os Estados e Municípios poderão instituí-las, desde que seja para o custeio de previdência própria para seus servidores. Os municípios poderão instituir a contribuição de iluminação pública, a qual não é considerada uma contribuição social (ou especial).

O § 6º, do artigo 195 da Constituição Federal, determina que não se aplica às contribuições para seguridade social o disposto no artigo 150, III, “b”, o qual determina que não poderá ser cobrado o tributo no mesmo exercício em que for lançado. Dessa forma, poderá sim ser cobrada a contribuição para seguridade social no mesmo exercício em que for criada, deverá, no entanto, respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2008, p. 128. 10ª. Ed.

As contribuições para o custeio da seguridade social estão previstas no artigo 195 da Constituição da República. Destina-se ao custeio do orçamento autônomo da seguridade social. A sua destinação é custear a previdência social, a saúde e a assistência social. Todas essas contribuições hoje são arrecadadas pela Receita Federal, permanecendo o INSS somente com a análise acerca da concessão de benefícios. O seu financiamento será efetuado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, no termos de lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das contribuições sociais.

Acerca da classificação dessas contribuições é válida a lição de Leandro Paulsen:

As contribuições de seguridade social, dentre as quais destinadas à previdência social, constituem uma subespécie de contribuições sociais, que, por sua vez, constituem subespécies de contribuições especiais (assim definidas – especiais – de modo que resem apartadas das contribuições de melhoria, tributo com outras características).¹⁵

Faz-se uma divisão entre financiamento direto e indireto. O primeiro refere-se à contribuição social, que foi o instrumento escolhido pelo constituinte para o financiamento direto do sistema de seguridade social. Será realizado pelo empregador empresa ou entidade equiparada, pelo trabalhador e demais segurados e sobre a receita de concursos de prognósticos.

O financiamento indireto será realizado pelo poder público, de forma subsidiária, quando houver insuficiência de recursos por parte dos recolhimentos dos particulares. Atualmente, o órgão responsável por esse recolhimento é a Receita Federal do Brasil, ficando o INSS somente com a incumbência de concessão ou denegação de benefício. Vale transcrever a lição de Leandro Paulsen:

O financiamento direto ocorre mediante o pagamento, pelas pessoas físicas e jurídicas, das contribuições instituídas por lei específica para o custeio da seguridades social. (...) O financiamento indireto

¹⁵ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2008, p. 444. 10ª. Ed.

faz-se mediante recursos orçamentários dos entes políticos, proveniente dos impostos.¹⁶

A seguridade social conta com um orçamento próprio, o qual não se confunde com o orçamento fiscal. A Lei nº 8.212/91 expõe que o orçamento da seguridade social é composto por receitas provenientes de recursos orçamentários dos entes políticos e por contribuições específicas.

O financiamento da seguridade social dar-se-á de forma solidária, isto é, poderão ser chamadas para contribuir pessoas físicas e jurídicas, independentemente de terem ligação direta com as pessoas beneficiárias. Há a chamada solidariedade entre as gerações, os trabalhadores de hoje recolhem suas contribuições para a geração que hoje está inativa, mas que outrora foi trabalhadora.

Para que seja caracterizada como tal, deve ter a contribuição uma finalidade específica, verificada através da análise legal da destinação do produto de sua arrecadação. Configura um requisito de validade da contribuição a citação expressa da finalidade do produto de sua arrecadação, enquadrada em uma das hipóteses de autorização constitucional para sua instituição. A modificação da finalidade de uma contribuição é considerada como a criação de uma nova.

O fato gerador das contribuições sociais, o qual não se confunde com sua finalidade, pois aquele seria o pagamento de folhas de salários, apuração de receita e a apuração de lucro. Sobre os temas receita, faturamento e base de cálculo, em razão de sua importância, haverá comentário em item apropriado.

As contribuições para seguridade social podem ser instituídas por lei ordinária, se estiverem previstas nos incisos I a IV, do art. 195 da Constituição Federal. Faz-se a exigência de lei complementar para o exercício da competência residual atribuída à União, ou seja, somente para instituir contribuições não previstas nos incisos do artigo 195.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2008, p. 128. 10ª. Ed.

2.2.1 – DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) E PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)

A COFINS está disciplinada pela Lei Complementar nº 70/1991, e será devida pela pessoa jurídica de direito privado, excluídas aquelas que se encontram no regime do SUPER-SIMPLES, todas as vezes que auferir receita bruta (faturamento). O recolhimento deverá ser efetuado até o último dia útil da quinzena do mês subsequente ao do fato gerador. A base de cálculo é exatamente o valor da receita bruta (faturamento). O artigo primeiro da referida lei dispõe:

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.

O PIS está disciplinado pela Lei nº 9.715/1998, e será devido pelas pessoas referidas no artigo 2º:

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

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

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Os sujeitos passivos da relação tributária, no que concerne ao PIS, serão as pessoas jurídicas de direito privado e aqueles a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias; as entidades sem fins lucrativos, definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, e as pessoas jurídicas de direito público interno. Excluídos, nesse último caso, das receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

O fato gerador da contribuição para o PIS é a prestação de serviços e a venda de mercadorias, isto é, a transferência onerosa de um bem a terceiros. Tal contribuição tem como fato gerador a efetiva remuneração auferida pela venda de mercadoria (faturamento), fazendo nascer a obrigação tributária e o crédito que lhe é inerente, em nome do Fisco Federal. No cerne da relação tributária entre as empresas comerciais e o Fisco, há de haver um valor monetário relativo às vendas efetuadas.

A redação original do artigo 195 da Constituição Federal referia-se somente a faturamento, somente com a EC nº 20/1998 é que foi acrescentado o vocábulo receita.

A contribuição para o Programa de Integração Social é decorrente da competência residual atribuída à União, pela Constituição Federal, no seu artigo 154, I e artigo 195, § 4º. O artigo 239 da CF/88 determina que as contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público financiarão o programa de seguro-desemprego e um abono de um salário mínimo anual, sendo este para aqueles que percebem até dois salários mínimos mensais.

2.2.3 – DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS.

A base de cálculo de um tributo pode ser conceituada como uma manifestação, “expressão econômica do fato gerador” (Machado, Hugo de Brito). Deverá estar expressa na norma que determina a sua incidência. Não pode ser algo abstrato, atribuído ao arbítrio de outrem, a norma deverá descrever uma realidade economicamente quantificável. Isso deverá ser claro, pois através dessa descrição, o contribuinte, qualquer leitor da lei, deve ter a noção exata da espécie de tributo descrita.

A importância da base de cálculo está no fato de que, sem ela, seria impossível a identificação do tributo. O exame da base de cálculo permite ao contribuinte verificar se o legislador está em consonância ou extrapolou a competência atribuída pela Constituição da República, bem como acerca do âmbito de incidência.

A base é um valor sobre o qual se aplica uma alíquota (porcentagem definida de diversas formas e classificações) para que se tenha como resultado o valor a ser cobrado pelo tributo.

As contribuições para o PIS e a COFINS buscam sua base de incidência na alínea “b” do artigo 195, inciso I, da Constituição da República, ou seja, incidem sobre o faturamento.

O legislador ordinário, ao instituir a COFINS, através da LC 70 de 1991, artigo 1º:

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.

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

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

O legislador apontou, de forma acertada, o faturamento, entendido como a receita das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, ou de ambos conjuntamente, como a base de cálculo para incidência do COFINS, determinando ainda a não-inclusão, na sua base de cálculo, o valor correspondente ao IPI, pago à União Federal. No que concerne ao ICMS, entretanto, não fez nenhuma menção, incluindo ou excluindo.

A lei, que originariamente regulou acerca da base de cálculo da contribuição para o PIS, foi a LC nº7 de 1970:

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

(...)

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

- a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;
- b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento (...)

A matéria sofreu inúmeras modificações, sendo que a mais recente é a da Lei nº9.718/98, aplicada também à COFINS, que prescreveu:

Art. 1º Esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar nº70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF.

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

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

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

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

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

A mencionada lei excluiu da base de cálculo do PIS e da COFINS as vendas canceladas, o IPI, e o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Em relação ao PIS, a Lei nº 10.637/2002 (com alteração feita pela Lei nº 10.865/2004) deu novo alcance ao conceito de sua base de cálculo:

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

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

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

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

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

II - (VETADO)

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

IV - de venda de álcool para fins carburantes¹⁷;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

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

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado¹⁸.

¹⁷ Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004.

¹⁸ Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003.

A base de cálculo do PIS, a partir da Lei nº 10.637 /2002, passou a abarcar, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sem que se deva considerar sua denominação ou classificação contábil. O total das receitas, mencionado na lei, compreende a receita bruta da venda de bens e serviços, envolvendo todas as operações, sejam elas realizadas por conta da própria empresa ou de outrem. Ao total das despesas auferidas pela pessoa jurídica, que compreende a receita bruta, a lei denomina de faturamento, o qual constitui a base de cálculo do PIS.

A lei também faz exclusões da base de cálculo, enumerando algumas receitas que não estão incluídas naquela. O primeiro caso de exclusão se refere à situação em que a operação é realizada com bens ou serviços isentos de contribuição, ou estão sujeitos à alíquota zero. O segundo caso de exclusão é quando a receita é auferida por pessoa jurídica revendedora, quando a operação se dá na revenda de mercadorias, devendo o pagamento, referente à contribuição para o PIS, ser feito pela empresa vendedora, na qualidade de substituta tributária¹⁹.

O terceiro caso de exclusão acontece quando a operação de venda tem como mercadoria o álcool para fins carburantes, quando se trata de álcool destinado à movimentação de veículos automotores, podendo ser misturado à gasolina. Há ainda a situação de a venda de uma mercadoria ser cancelada, caso em que não deverá incluir o seu valor na base de cálculo do PIS.

No caso dos descontos incondicionais, também não deverá incidir. Esse caso tem uma peculiaridade, haja vista que só não será incluído no valor da base de cálculo os descontos incondicionais, ou seja, aqueles dados no ato da venda à vista por exemplo. Os descontos condicionais, por sua vez, estarão incluídos na base de cálculo, pelo fato de haver a possibilidade de eles não existirem. Aqui há uma condição, que poderá ser circunstancial ou temporal, para que esses descontos sejam conferidos.

¹⁹ A substituição tributária é um fenômeno pelo qual o dever tributário recai sobre pessoa distinta do destinatário legal tributário. Isto ocorrerá em relação ao sujeito passivo, que é chamado de substituto, pois o assim é desde o momento em que nasce a obrigação. A substituição é tratada de diversas formas por diferentes doutrinadores, sendo muito ampla as discussões quanto a seu conceito; não sendo assim, um ponto pacífico em nosso ordenamento.

Também não estarão incluídas as reversões de provisões e recuperação de créditos baixados como perda, sob a condição de que não representem ingressos de novas receitas. Aqui está descrito um caso de isenção em que a empresa realiza uma recuperação econômica ou uma valorização de algo outrora desvalorizado, desde que essas recuperações não constituam o ingresso de novas receitas, antes inexistentes. Somente com a efetivação dessa condição, é que está autorizado o Fisco a não incluir esses valores na base de cálculo do PIS.

Não estará incluso na base de cálculo do PIS o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, com a condição de que tenham sido computados como receita. O último caso de isenção citado pela lei é a situação em que as receitas não são operacionais, quando estas decorrem da venda de ativo imobilizado. A receita operacional corresponde ao evento econômico relacionado com a atividade ou atividades principais da empresa, independentemente de sua frequência. O ativo imobilizado, também chamado de ativo fixo, é um conceito empregado em contabilidade para definir dentro de uma determinada empresa, quais são os bens e direitos desta empresa que não sofrem movimentação constante. Fazem parte do patrimônio desta empresa, chamados bens patrimoniais²⁰.

No caso da COFINS, sobreveio a Lei nº 10.833/2003 (com alteração feita pela Lei nº 10.865/2004), a qual instituiu os regimes cumulativos e não-cumulativos de contribuição, sem, entretanto, alterar a base de cálculo dessa contribuição:

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

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

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

²⁰ Wikipédia – A enciclopédia livre. Site: <http://pt.wikipedia.org/wiki>. Acessado em 03.10.2008.

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

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

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

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

IV - de venda de álcool para fins carburantes²¹;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

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

Conforme se pode observar, mesmo depois da instituição das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a abrangência do conceito de base de cálculo, em suas vertentes jurídicas e semânticas, continuou a limitar-se ao conceito de faturamento, o qual, com a instituição das referidas leis, passou a ser compreendido como a receita bruta da empresa.

²¹ Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004

2.2.4 – DO FATURAMENTO

Inicialmente, vale lembrar que fatura constitui um documento, considerado uma “nota de venda”, que se refere à venda de mercadorias as quais foram remetidas, ou entregues, ao comprador. As mercadorias, objeto da operação de compra e venda, devem estar enumeradas nesse documento.

O termo faturamento, no universo contábil, é utilizado geralmente para denominar a soma total dos valores contidos nas faturas, emitidas em um determinado período de tempo comercial. O vocábulo faturamento refere-se, etimologicamente, a um negócio jurídico advindo de operação mercantil, na qual se percebe valores que ingressarão nos cofres daqueles que vendam mercadorias ou prestem serviços a terceiros.

O termo faturamento, no mundo jurídico, está sendo tratado pela legislação tributária como sinônimo de receita bruta de vendas (Lei nº 9.718/98). O fato de terem surgido, sob a égide da redação original, imposições tributárias sobre a receita bruta das empresas gerou muitas discussões, pois tais imposições iam além do conceito de faturamento.

A denominada FINSOCIAL, conceituada como sendo a contribuição sobre o faturamento, foi recepcionada pelo artigo 56 do ADCT, com uma finalidade de vigência provisória, transitória, até que o legislador instituísse uma nova contribuição para o financiamento da seguridade social, que possuísse uma base econômica semelhante.

Em 1991 foi editada a Lei Complementar nº 70, instituindo a nova contribuição sobre o faturamento. Posteriormente, foi editada a Lei nº 9.718/98, que tinha como escopo aumentar a abrangência da base de cálculo da COFINS, para que abarcasse a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, ou seja, sua receita bruta. Tinha ainda como objetivo aumentar o valor da alíquota.

Em uma manifestação acerca da constitucionalidade da LC 70/91, a qual foi editada antes da EC n° 20/98, que incluiu no inciso I, b, do artigo 195 da CF/88, o vocábulo “receita”, pois até então só havia a palavra “faturamento”, o STF entendeu que o faturamento, para efeitos fiscais, sempre foi considerado como a receita proveniente de mercadorias e serviços. Dessa forma, mesmo tendo dado ao termo faturamento uma condição semelhante à receita bruta, a LC 70/91, não padecia de inconstitucionalidade, pois não extrapolou a dimensão econômica que originariamente foi dada pelo artigo 195, I, da CF/88, haja vista que limitou o referido conceito à venda de mercadorias e serviços.

Vale transcrever a brilhante explanação de Leandro Paulsen:

De fato, a noção de faturamento em matéria fiscal, quando do advento da Constituição de 1988, embora não fosse tão restrita a ponto de só alcançar as vendas acompanhadas de fatura, não autorizava fosse tomada como sinônimo de receita bruta, assim entendidas quaisquer receitas do contribuinte. Vinha-se, já, considerando como faturamento a receita proveniente da venda de mercadorias e serviços, de maneira que é com esta amplitude que deve ser considerada como a base econômica do art. 195, I, da Constituição na sua redação original²².

Dessa forma, a LC 70/91, no entender do Supremo Tribunal Federal, não extrapolou o exercício legítimo da competência tributária, ao contrário do que fez a Lei n° 9.718/98, cujo § 1º, do art. 3º, foi considerado inconstitucional²³, pois ampliou indevidamente a base de cálculo dessas contribuições.

Em relação às leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não se deve aplicar a noção da base econômica para a contribuição para a seguridade social, pelo fato de ter a EC n° 20/98 incluído o termo receita, razão pela qual passou a ser possível tal exação. A restrição à competência tributária não existe nesse caso, pois aquela se dava somente à luz da redação original da CF/88. Dessa forma, tentar invocar a inconstitucionalidade delas com base no referido inciso já não é mais possível, pois não se pode mais invocar exclusivamente o conceito de faturamento.

²² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2008, p. 478. 10ª. Ed.

²³ RE 346.084/PR.

Após a EC nº 20/98, qualquer receita pode ser incluída no conceito de faturamento, portanto, há a possibilidade de ser colocada, por lei, como integrante da base de cálculo da COFINS. No entanto, a Lei 9.718/98 não poderá se convalidar, pois já foi considerada inconstitucional à luz da redação original da CF/88. Vale lembrar, que a lei 10.833/2003 surtiu o mesmo efeito e atingiu o objetivo do Fisco de alargar ao máximo a incidência da COFINS.

2.2.5 – DA RECEITA.

Receita pode ser definida como sendo a entrada bruta de benefícios econômicos, durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam um aumento do patrimônio líquido. Devem ser excluídos aqueles valores decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou cotistas.

Em termos semânticos, a definição do vocábulo “Receita” abarca somente a entrada bruta dos subsídios, na condição de benefícios econômicos, recebidos e a receber, pela pessoa jurídica de direito privado em transações por conta própria. Aquelas importâncias cobradas por conta e em favor de terceiros, tais como impostos sobre vendas, mercadorias e serviços e impostos de valor agregado, não constituem benefícios econômicos que fluem para a empresa e não resultam em aumentos no patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da definição do termo receita. Semelhantemente, no contexto de um relacionamento como agente ou administrador, a entrada bruta dos benefícios econômicos inclui as importâncias cobradas em favor de quem outorgou os poderes para cobrar e não resultam em aumentos no patrimônio líquido da empresa. As importâncias cobradas em favor de terceiros (o outorgante) não constituem receita. Nesse caso, a receita é, se houver, o valor da comissão pelos serviços prestados.

O termo “receita”, etimologicamente, poderá ser conceituado como a “quantia recebida, apurada ou arrecadada, que acresce ao conjunto de rendimentos da pessoa física, em decorrência direto ou indireta da atividade por ela exercida”²⁴. Só deverá, entretanto, ser considerado receita, aquilo que passe a fazer parte do patrimônio do sujeito passivo.

O conceito exposto acima denota uma realidade contábil, seria uma receita para registro contábil, a qual é diversa da receita tributável, ou para fins

²⁴ Martins, Ives Gandra da Silva apud PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2008, p. 484. 10ª. Ed.

fiscais. O conceito contábil de receita não pode ser aplicado para fins fiscais, ou tributáveis, haja vista que esta deverá denotar uma exteriorização de riqueza, devendo ser considerada sob o prisma do princípio da capacidade contributiva.

No que concerne à exata noção de receita para fins fiscais, existe uma grande discussão acerca do seu real limite. Vale transcrever a lição de Leandro Paulsen:

Embora o conceito de receita seja mais largo que o de faturamento, nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita. A análise da amplitude da base econômica “receita” precisa ser analisada sob a perspectiva dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais o da capacidade contributiva e da isonomia. Nem tudo o que contabilmente seja considerado como receita poderá, tão-só por isso, ser considerado como “receita tributável”. Tampouco é dado à SRF ampliar por atos normativos o que se deva considerar como tal. A receita, para ser tributada, deve constituir riqueza reveladora de capacidade contributiva²⁵.

Em uma perspectiva constitucional de receita, sendo considerada, materialmente, como suscetível de revelar a capacidade contributiva apta a sustentar contribuição para seguridade social, possui alguns atributos que a caracterizam como tal. O primeiro desses atributos constitui uma realidade material, que seria uma entrada de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica. O segundo, relacionado à natureza da entrada, devendo esta estar vinculada à atividade empresarial. O terceiro seria relacionado à contraprestação, pois essa entrada de recursos deve estar relacionada a negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, bem como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos. O quarto requisito está relacionado à disponibilidade, haja vista que essa entrada de recurso deve ser definitiva, não podendo configurar mera passagem como corredor de verbas, ou seja, uma mera recepção para ser repassada a terceiros. O último requisito seria a mensuração dessa entrada de forma imediata e isolada em cada evento, sem vincular os custos e a periodicidade de sua ocorrência para sua contabilização.

²⁵ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2008, p. 483. 10ª. Ed.

O conceito de receita está diretamente relacionado com o princípio da capacidade contributiva. A contribuição feita pelo particular ao Estado, sem que haja, em contrapartida, o exercício de uma atividade do poder público, deve surgir de uma situação, materialmente quantificável, economicamente calculável, ou seja, uma realidade dotada de conteúdo econômico, passível de retirar-se uma parcela de riqueza como solidariedade para manutenção e o custeio das atividades do Estado, devendo essa extração de riqueza ser feita sem que faça falta ao contribuinte. Não fará falta a este se, a despeito de sua retirada, conseguir manter um mínimo existencial digno, sem agressão aos direitos fundamentais de liberdade e da propriedade.

O conceito de receita, vinculado ao princípio da capacidade contributiva, tem sua essência na exteriorização de uma riqueza por parte do contribuinte, uma disponibilidade pelo ingresso financeiro proveniente de operação praticada no exercício de atividade empresarial. A capacidade contributiva, nesse caso, deve ser analisada sob o prisma do que realmente vai ser contado como disponível no acervo patrimonial do sujeito passivo.

Há ainda que se diferenciar a receita auferida da receita realizada. A primeira é utilizada no mundo jurídico, ou seja, seu conceito denota uma realidade jurídica que integra a estrutura da regra de incidência das contribuições para o PIS e a COFINS, tendo a função de quantificar o conteúdo que forma suas bases de cálculo, seria a riqueza revelada pela empresa em suas atividades. Já o segundo termo, receita realizada, é utilizado no mundo contábil e denota uma realidade que indica o critério para o registro das operações mercantis, com função de estabelecer regime uniforme para apuração de resultados das entidades empresariais, sendo base de cálculo de outros tributos, excluídos PIS e COFINS²⁶.

Vale lembrar que nem todos os valores que entram nos cofres da empresa podem ser considerados como receita. Podem essas entradas nos cofres ter duas vertentes, quais sejam receita ou ingresso. As receitas podem

²⁶ Minatel, Jose Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. apud PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2008, p. 485. 10ª. Ed.

ser conceituadas como entradas que alteram o patrimônio da empresa, aumentando-o. Já os ingressos englobam tanto o que se considera receita como o que não pertence à empresa, mas está em seu poder, como a entrada de somas pertencentes a terceiros. Estes não importam uma modificação, um aumento no patrimônio da empresa, haja vista que não a pertencem e serão entregues a seus donos logo em seguida. Somente o que entrar na empresa, com uma conseqüência de aumento de seu patrimônio, pode ser objeto de tributação.

Eduardo Bottalo descreve com precisão essa diferença:

(...) o conceito de 'receita' não se confunde e nem pode compreender todo o conjunto de ingressos de caixa que venham a ocorrer no curso das atividades desempenhadas pelos contribuintes, na medida em que estas se revestem de distintos fundamentos e origens, sujeitos a apreciação própria. Tais 'entradas', quando não se caracterizarem como fatores de remuneração de atividade econômica desenvolvida, obviamente, não servem de parâmetros para a adequada identificação da contrapartida que o 'faturamento' ou o 'preço do serviço' devem representar por outras palavras, elas não compartilham da natureza comum dos valores que irão compor, e conjunto a base de cálculo do ISS, do PIS e da Cofins.²⁷

Há ainda que se fazer a diferenciação entre os conceitos de faturamento, receita e renda. O faturamento é considerado um tipo de receita, ou seja, receita é gênero do qual o faturamento é espécie. Pode-se conceituar faturamento, conforme já foi feito anteriormente, como sendo unicamente a receita proveniente de vendas de mercadorias e serviços. Nem sempre o que é considerado receita, pode ser chamado de faturamento, tem-se o exemplo de juros e dividendos recebidos por uma empresa, estes constituem receita, mas não estão inclusos na definição de faturamento, haja vista que não são provenientes diretamente de um serviço prestado ou um produto vendido, mas da demora ou parcelamento de uma obrigação que tem como credora a empresa.

Para que se caracterize como receita, o ingresso financeiro deverá ter um caráter definitivo, e que tenha como causa o exercício da atividade

²⁷ Bottalo, Eduardo apud PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2008, p. 487. 10ª. Ed.

empresarial, conforme requisitos já analisados em parágrafos anteriores. Nem todo ingresso pode ser considerado como receita.

O conceito de renda e lucro depende de uma utilização do conceito de receita e o conceito de custo, pois para que se chegue ao que se entende por renda ou lucro, é imprescindível a análise do ingresso financeiro, com caráter definitivo, decorrente da atividade empresarial, e aquilo que a empresa investiu no desenvolvimento de sua atividade. Dessa forma, pode-se dizer que o conceito de receita pode ser entendido de forma autônoma, mas o de renda e lucro depende de um confronto entre os conceitos de receita e custos. Para diferenciar com maestria o conceito de renda e lucro do conceito de receita, remete-se à lição de Minatel:

Renda e lucro são conceitos relacionais, que expressam resultado positivo pelo confronto entre receitas e custos em período certo de tempo. Por sua vez, receita é conceito isolado, autônomo, depurado instantaneamente, independente de outros confrontos, pode existir receita e não aparecer o lucro, pois o exame do conteúdo material de receita prescinde da apuração de acréscimo patrimonial.²⁸

A jurisprudência tem entendido que o crédito decorrente do ICMS não deve ser computado para incidência das contribuições para o PIS e COFINS. Não há que se exijam as referidas contribuições sobre créditos de ICMS, haja vista que não podem ser considerados receita, devendo esta ser entendida, pela norma concessiva de competência tributária, como sendo uma revelação de riqueza. No crédito decorrente de ICMS não constitui receita, mas tributo embutido nos insumos pagos e recuperáveis sob forma de compensação ou restituição.

Trazendo mais uma vez a idéia de que nem tudo que é receita, aquilo que entra no estabelecimento como aumento de patrimônio, pode ser tributado, pois se deve fazer um contrapeso e considerar o princípio da capacidade contributiva. A recuperação do crédito de ICMS constitui mero retorno aos cofres da empresa daquilo que já foi pago como tributo.

²⁸ MINATEL, Jose Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. apud PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2008, p. 487. 10ª. Ed.

Considerar como possível essa incidência, seria desrespeitar o pacto federativo, na medida em que tributar crédito de ICMS seria intervir na competência estadual, tornando ineficazes as imunidades e os incentivos e fazendo com que, à impossibilidade de tributação ou renúncia tributária dos Estados corresponda tributação pela União, em transferência de recursos absolutamente desarrazoada, contrária à finalidade das normas de imunidade e de incentivos²⁹.

²⁹ TRF4 – AMS 2005.71.08.009824-3, D.E. 16/05/2007

3 – POSICIONAMENTOS JURISPRUDENCIAIS

3.1 – DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Supremo Tribunal Federal vem discutindo, e por vezes adiando, a decisão acerca da inclusão ou exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Atualmente os empresários pagam uma contribuição sobre um imposto.

Foi interposto o Recurso Extraordinário nº 240.785, tendo por relator o Ministro Marco Aurélio, segundo o qual, o conceito de faturamento “decorre de um negócio jurídico, de uma operação”, dessa forma, “a base de cálculo da COFINS não pode extravasar, sob o ângulo do faturamento, o valor de negócio, ou seja, a parcela percebida com operação mercantil ou similar”³⁰.

Em 2006, ocorreu uma nova votação em que o Ministro Marco Aurélio, defendendo a exclusão, conseguiu maioria de seis votos a um, até o julgamento ser suspenso por um pedido de vista do ministro Gilmar Mendes.

Acrescenta o ministro que:

Descabe assentar que os contribuintes da COFINS faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a COFINS, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. (...) Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da COFINS, pois não revela medida de riqueza apanhada pela

³⁰ MILAGRE, Marcos José. Exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS: posições antagônicas do STJ e do STF. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1443, 14 jun. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10013>>. Acesso em: 23 out. 2008.

expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal.³¹

Os ministros Ricardo Lewandowski, Carlos Ayres Britto, Cezar Peluso, Sepúlveda Pertence e Carmem Lúcia posicionaram-se no mesmo sentido do voto do ministro relator; o Ministro Eros Grau negou provimento ao recurso, faltando votar os Senhores Ministros Gilmar Mendes , Ellen Gracie e Celso Mello.

Conforme esse posicionamento temporário do STF, não há que se falar em inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, por não estar incluído no conceito de “faturamento”, mas mero “ingresso” na escrituração contábil das empresas. O ICMS não pode ser considerado faturamento, pelo fato de não constituir receita que ingressou nos cofres da empresa, decorrente de atividade empresarial. O valor do ICMS, destacado na nota para efeitos de não-cumulatividade, não constitui faturamento para empresa, haja vista que a sua destinação são os cofres públicos dos Estados e do Distrito Federal.

Parte do voto do Ministro Relator Marco Aurélio:

O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no

³¹ MILAGRE, Marcos José. Exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS: posições antagônicas do STJ e do STF. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1443, 14 jun. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10013>>. Acesso em: 23 out. 2008.

preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: “se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” - RTJ 66/165. Conforme salientado pela melhor doutrina, “a Cofins só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas”. A *contrário sensu*, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins. Há de se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência. Por isso mesmo, o artigo 110 do Código Tributário Nacional conta com regra que, para mim, surge simplesmente pedagógica, com sentido didático, a revelar que: *A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias.* Da mesma forma que esta Corte excluiu a possibilidade de ter-se, na expressão “folha de salários”, a inclusão do que satisfeito a administradores, autônomos e avulsos, não pode, com razão maior, entender que a expressão “faturamento” envolve, em si, ônus fiscal, como é o relativo ao ICMS, sob pena de desprezar-se o modelo constitucional, adentrando-se a seara imprópria da exigência da contribuição, relativamente a valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço, como é o relativo ao ICMS. Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria. Admitir o contrário é querer, como salientado por Hugo de Brito Machado em artigo publicado sob o título “Cofins - Ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota”, em “CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – PROBLEMAS JURÍDICOS”, que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria. Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, ao valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerado, isso sim, um desembolso.³²

Conforme se pode depreender das palavras do relator, não há legitimidade nessa inclusão do ICMS na base econômica para a cobrança de tais contribuições sociais.

Parece que a Corte Suprema está decidindo também pela exclusão do valor do ICMS, que compõe o preço da mercadoria. Assim, teria que proceder

³² Guirão advogados. Notícias. Exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS. Disponível em: < http://www.guirao.com.br/i_noticias_ler.asp?id=2>. 17.08.2007. Acesso em: 23 out. 2008.

ao cálculo 'por dentro' para saber o exato valor da mercadoria antes da incidência do imposto. A diferença entre o valor da mercadoria assim encontrado e o valor da operação de circulação da mercadoria representaria o valor a ser deduzido da base de cálculo da COFINS. O valor que não está destacado na nota, ou seja, está incluso no montante que serve de base de cálculo para o imposto, não perde sua natureza de tributo, nem é considerado faturamento ou receita, não devendo estar incluso da base econômica das referidas contribuições.

Posteriormente, a União ingressou com a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 18, sobre o mesmo tema, em uma tentativa de evitar o julgamento do referido Recurso Extraordinário, haja vista que aquela tem prioridade. Em maio de 2008, os ministros decidiram julgar o pedido cautelar da ADC ao invés de retomar o recurso extraordinário, renovando as chances de vitória do fisco - o que se confirmou na pela concessão de liminar no dia 13 de agosto de 2008, favorável a União, tendo como voto vencido o do Ministro Marco Aurélio. Decisão cautelar que determinou que todos os processos sobre o tema fossem suspensos até decisão final.

Portanto, a União conseguiu uma vitória incontestável, ainda que provisória, no julgamento da medida cautelar pedida na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 18, que pede a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. Os ministros chegaram a uma maioria de nove votos a dois pela concessão da liminar. O resultado garante, provisoriamente, a cobrança da COFINS com o ICMS embutido, além de suspender o andamento de todas as ações sobre o tema em tramitação na Justiça de todo o país. O julgamento definitivo da ação deve ocorrer em um prazo máximo de 180 dias.

3.2 – DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Superior Tribunal de Justiça possui entendimento pacificado, pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Infraconstitucionalmente, isso é uma realidade, a qual, porém poderá ser modificada a qualquer tempo pelo julgamento do STF.

Há duas súmulas do STJ acerca do assunto:

"Súmula n.º 68-STJ: A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS".

"Súmula n.º 94-STJ: A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL".

A súmula 94 do STJ refere-se ao antigo FINSOCIAL, hoje substituído pela COFINS. Há ainda inúmeros julgados que consideram legítima a cobrança de tal exação sobre o valor recolhido a título de ICMS.

4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

A idéia de tributo indireto atribuída ao ICMS é muito discutida quando se relaciona ao instituto da repetição de indébito, estando ainda profundamente ligada ao tema discutido neste trabalho.

O artigo 166 do CTN dispõe:

A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

O legislador determinou que, em relação aos tributos indiretos, quais sejam aqueles que são suportados por terceiros que não o contribuinte de direito, só serão restituíveis a este, caso haja autorização expressa do contribuinte de fato, ou indireto. Nesse sentido, considerando o ICMS um tributo indireto, o legislador, por tabela, considerou que este não configura faturamento para o contribuinte de direito, uma vez que a este não é garantida a restituição.

Esse dispositivo traz ao ordenamento a teoria que divide os tributos em direto e indireto. Os últimos são desembolsados, na realidade, pelo contribuinte de fato, devendo tais tributos, tal qual o ICMS e o IPI, estarem destacados na nota fiscal para a efetiva aplicação do princípio da não-cumulatividade desses impostos.

O Superior Tribunal de Justiça, embora reconhecendo a incidência da contribuição para o PIS e COFINS sobre o valor destacado de ICMS, tem jurisprudência que não admite a restituição de indébito ao contribuinte direto, com fundamento em interpretação feita ao artigo 166 do CNT.³³

³³ STJ, 1ª. S. EDiv no REsp 664.374-SP, rel Min José Delgado, j. 13.09.2006, DJU 02.10.2006, p. 215, RDDT, v. 135, p. 136.

Para o STJ, a natureza de tal dispositivo legal só pode ser jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, a aludida transferência. Seria necessário, portanto, como primeiro requisito do art. 166, que houvesse previsão legal expressa para que o contribuinte de direito tivesse legitimidade para postular em juízo a repetição de indébito.

Outro requisito é trazido pelo art. 116 do CTN, que é o fato de que deve sempre haver pelo intérprete, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação seja feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida da possibilidade de transferência do tributo deve ser clara. Nos casos em que a lei expressamente autoriza que o terceiro assumo o encargo, o contribuinte de direito, terá ainda que portar autorização expressa de repetição de indébito, expedida pelo terceiro, para que possa postulá-la.

Para o STJ, o ICMS constitui um tributo indireto, sendo suportado pelo consumidor final, estando a pessoa jurídica vendedora, ou prestadora de serviço, somente na condição de repassar esse tributo para o fisco, para os cofres públicos. Ocorre aqui, quando da cobrança do ICMS pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato, uma forma de substituição tributária, na qual a empresa vendedora, ou prestadora de serviço, funciona apenas como ente que repassa o valor destacado ao Estado. Dessa forma, o STJ assume, indiretamente, que a empresa não 'fatura' ICMS, mas somente repassa para o fisco, considerando a natureza indireta do tributo, adotada pelo tribunal.

Há ainda o entendimento do STF acerca do tema, o qual editou a súmula 546, defendendo a idéia de que as verbas relativas ao ICMS não pertencem ao contribuinte de direito quando o ônus do tributo é suportado pelo contribuinte de fato: cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo.

Através de uma interpretação sistemática da legislação, sobre tudo o artigo 166 do CTN, e das jurisprudências dos tribunais, chega-se a uma idéia de que há suporte necessário para sustentar que o ICMS não constitui 'fatura', não sendo possível sua inclusão na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS. Devendo se considerar o conceito de receita tributável ligado ao princípio da capacidade contributiva.

Essas verbas de ICMS, considerando a idéia de que sejam suportadas pelo contribuinte de fato não pelas empresas, não constituem receita tributável, haja vista que apenas transitam pelos cofres dessas pessoas jurídicas de direito privado, que devem ser repassadas aos reais titulares do quantum apurado, isto é, os Estados e o DF. Com esse raciocínio, é imprópria e sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS.

O Professor Roque Antônio Carraza apresenta seu posicionamento acerca do tema, defendendo a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, pelo fato de não estar incluso o ICMS no faturamento da empresa:

O *pactum saliens* é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos 'faturam o ICMS'. A toda evidencia, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não incorporam aos seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.³⁴

Além disso, o ICMS se encaixa perfeitamente no conceito de tributo previsto no Código Tributário Nacional, e não no conceito de faturamento, uma vez que a empresa contribuinte paga ao Estado esse tributo, e não o "fatura", como defende o ilustre professor Roque Antônio Carraza. O ICMS não é receita da empresa, esta somente recebe esse valor que, no caso, é um percentual do valor de cobrado pelo serviço prestado ou pela mercadoria vendida e é inteiramente repassado para o Estado. Na verdade, quem 'fatura' o ICMS é o próprio Estado.

Em um voto apresentado recentemente, na ADC nº 18, o Procurador Geral da República, Antônio Fernando, afirma: "o ICMS, imposto indireto, compõe o preço da mercadoria ou do serviço integrando, por isso, o

³⁴ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 11ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2006.

faturamento, donde decorre que o dispositivo objeto da presente ação é constitucional”³⁵. O cálculo do ICMS, no entanto, é feito por dentro, por isso alguns acham que ele está incluso no valor da mercadoria ou do serviço, daí a idéia de que a empresa ganha com isso. Na verdade, o que ocorre é que essa forma de se calcular só influencia no valor do ICMS, como foi dito anteriormente, e não no valor da mercadoria ou do serviço em si.

³⁵ Associação Nacional dos Procuradores da República – Clipping. “Inclusão do ICMS em cálculo de PIS e Cofins é constitucional, diz PGR”. Fonte: Direito Global. Acessado em 20.11.2008.

5 – CONCLUSÃO

De todo o exposto, considerando os conceitos jurídicos de receita e faturamento, não pode ser legítima a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. ICMS não é faturamento, mas sim tributo.

Está evidenciado que a regra de competência do artigo 195, I, 'b', da Constituição da República, somente autoriza a instituição de contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento. A incidência de contribuição sobre grandeza distinta daquelas enumeradas no artigo não encontra respaldo no texto constitucional. É o que acontece com a exigência das contribuições referidas sobre o ICMS destacado em cada operação de venda de produtos ou de serviços. Dessa forma, sob o conceito de receita bruta ou faturamento não parece possível acomodar um tributo que mais propriamente pode ser classificado como ônus do contribuinte, pois, afinal, nenhum agente econômico fatura o ICMS, mas apenas as mercadorias ou serviços. Sendo o ICMS uma receita do erário estadual, expressamente prevista no artigo 155, II, CF, não pode ser tido como fato imponible daquelas exações.

Conforme o que foi estudado, se o ICMS é despesa da pessoa jurídica de direito privado contribuinte do PIS e da COFINS, e é, ainda, receita do Fisco Estadual, é ilegítima a tentativa de inseri-lo na hipótese de incidência desta exação. A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS configura uma tributação de riqueza não pertencente à empresa. Esta, ao arcar com obrigação de tal ordem, suporta carga tributária além do que legalmente definido para o regular exercício da sua atividade econômica e além do que permite a Constituição Federal.

Diante de tais apontamentos, discordando respeitosamente dos entendimentos manifestados nos enunciados 68 e 94 das súmulas do STJ, defendemos que se os contribuintes do PIS e da COFINS não faturam o ICMS,

o qual constitui num ônus fiscal, cujo beneficiário é a entidade de direito público a quem compete cobrá-lo, os valores que ingressam nos seus cofres não revelam medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, assim não há possibilidade da sua inclusão na base de cálculo das contribuições objetos do presente estudo.

A classificação doutrinária do ICMS leva-nos a admitir existência das figuras dos contribuintes de fato e de direito. Diante de tal convenção, o contribuinte de direito apenas repassa os valores recebidos a título de recolhimento de tal imposto, sem que isso se configure aumento patrimonial para empresa, que revele riqueza, e que seja tributável. Há somente um repasse. O ICMS não é receita da empresa, esta apenas recebe o *quantum* incidente sobre a mercadoria ou serviço que vende ou presta, para repassá-lo ao fisco estadual. Não é dinheiro seu, é do Estado - Membro ou Distrito Federal. Também não é lucro, é repasse. Por tal razão, é totalmente inadmissível a cobrança do PIS e da COFINS sobre a arrecadação que tem como destinatário o Estado. Não há ainda qualquer diploma legal que determine a incidência de tais contribuições sobre o ICMS pago aos Estados e ao Distrito Federal.

Mesmo o que não for destacado na nota fiscal, ou seja, o que for calculado ‘por dentro’, deverá estar fora da referida base de cálculo.

É plenamente provável que a Suprema Corte decida pela exclusão do ICMS da base de cálculo das referidas contribuições, decisão esta, conforme demonstrado, coerente com a doutrina, a jurisprudência e a legislação que envolve o tema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Manual de direito tributário*. 5ª ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito tributário na Constituição e no STF*. 13ª. Ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

BARROS, Pedro Melchior de Melo. ICMS não é faturamento, portanto, não é base de cálculo para a Cofins. 21 de julho de 2007. Acessado em 24 de outubro de 2008. Disponível em: http://www.cursoparaconcursos.com.br/arquivos/downloads/artigos/ICMS_nao_e_faturamento_Pedro_Melchior_de_Melo_Barros.pdf

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

BORTOLOTTO, Franciane Woutheres. *PIS & COFINS - EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO, TABELA PRÁTICA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA & COMENTÁRIOS AO JULGAMENTO DO STF - RE N.º 240.785* – Direitos do Contribuinte. 25 de outubro de 2006. Acesso em 19 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://www.direitosdocontribuinte.com.br/page292.htm>>

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2006.

CHIESA, Clélio e OLIVEIRA, Marcos Hailton Gomes de. Exclusão do Conceito de Faturamento (base de cálculo do PIS e da Cofins): uma questão de coerência legislativa e jurisprudencial. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* 2007 – Rtrib. 77.

GUIRÃO-advogados. Notícias. Exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS. Disponível em: <

http://www.guirao.com.br/i_noticias_ler.asp?id=2>. 17.08.2007. Acesso em: 23 out. 2008.

HARADA, Hiyoshy. *Cofins. Excluído do ICMS da Base de Cálculo*. Jus Navigandi. Agosto de 2006. Acesso em 19 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8869>>

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª Ed. – São Paulo: Malheiros, 2006.

MILAGRE, Marcos José. Exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS: posições antagônicas do STJ e do STF. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1443, 14 jun. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10013>>. Acesso em: 23 out. 2008.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2008, p. 487. 10ª. Ed.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães et alli. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP, 2005.

Wikipédia – A enciclopédia livre. Site: <http://pt.wikipedia.org/wiki>. Acessado em 03.10.2008.