

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

GISLAINE SILVA FLORENCIO

**A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES
AO PIS E A COFINS**

**BRASÍLIA
DEZEMBRO 2016**

GISLAINE SILVA FLORENCIO

**A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES
AO PIS E A COFINS**

Trabalho de Graduação apresentado ao
Curso de Graduação em Direito para a
obtenção do título de Bacharel em Direito

Orientador: Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

BRASÍLIA
DEZEMBRO 2016

A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E A COFINS

Gislaine Silva Florencio

SUMÁRIO: Introdução. 1. Considerações iniciais. 1.1. Das Contribuições para a Seguridade Social. 1.2. Da base de cálculo do PIS/COFINS. 1.2. Anotações acerca do ICMS. 2. Das Contribuições ao PIS/COFINS e a inclusão do ICMS. 2.1. Argumentos contrários à inclusão. 2.2. Argumentos favoráveis à inclusão. 2.3. Inclusão do ICMS na base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS. 3. Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18 e sua possível modulação de efeitos. Conclusão. Referências.

RESUMO: Este artigo apresenta as Contribuições ao PIS e a COFINS, destinadas a manutenção da Seguridade Social e que representam a atuação estatal, assim como de toda a sociedade, com o propósito de resguardar os direitos básicos. O objetivo desse estudo é de atestar se os valores recolhidos a título de ICMS poderiam figurar como faturamento ou receita do contribuinte. Os argumentos favoráveis à inclusão destacam que o termo receita e faturamento não especificam os ingressos operacionais deduzidos, assim como não excluem quaisquer elementos resultantes da operação. Por outro lado, os que entendem pela ilegalidade, ressaltam que o ICMS não representa receita ou faturamento do contribuinte, pois é repassado em sua totalidade aos Estados e, por isso, não seria capaz de revelar riqueza e conseqüentemente não estaria contido no termo faturamento ou receita. Dado que, a jurisprudência não firmou entendimento sobre o assunto de forma a ensejar a solução da controvérsia e, tendo em vista que resta pendente o julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, que requereu a aplicação do efeito *ex nunc*, caso a matéria seja declarada inconstitucional pela Suprema Corte, se torna imprescindível examinar a existência de elementos suficientes a ensejar uma modulação de efeitos. Assim, põe-se a questão a respeito da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, a fim de verificar se o conceito de faturamento permitiria entender que os valores referentes ao ICMS estariam inseridos na base de cálculo do PIS/COFINS. A análise, que consistiu em pesquisa doutrinária, jurisprudencial e de legislação pretende verificar se os valores relativos ao ICMS integram o faturamento ou a receita do contribuinte.

Palavras-chave: ICMS. PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA. MODULAÇÃO DE EFEITOS.

ABSTRACT: This article concerns the Contributions to PIS and COFINS, destined to the maintenance of Social Security and that represent the state performance, as well as of the whole society, which purpose is safeguarding the basic rights. The aim of this study is to certify if the amounts collected under ICMS could be included as taxpayers revenue or income. Arguments for the inclusion emphasize that the terms revenue and billing do not specify the deducted operating inflows, nor exclude any elements resulting from the operation. On the other hand, those who recognize the illegality remark that the ICMS does not represent income or billing of the taxpayer, because the fee is entirely paid to the States and, therefore, it would not be able to determine wealth and, consequently, it should not be considered in the designation billing or revenue. Since the jurisprudence has not established an interpretation on the subject in order to settle the controversy and considering that the ADC nº 18, in which the application of the ex nunc effect has been required, has not been judged yet, if the Supreme Court declares it unconstitutional, it will be crucial to examine the existence of sufficient elements to induce a modulation of effects of the judgment. Thus, the inquiry regards the possible inclusion of ICMS in the calculation basis of PIS and COFINS, in order to verify if the concept of billing leads to the conclusion that the values referring to ICMS shall be inserted or not in PIS / COFINS. The analysis, consistent of doctrinal, jurisprudential and legislation intends of checking if the ICMS values effectively integrate the taxpayers income.

Keywords: ICMS. PIS/COFINS. CALCULATION BASIS. REVENUES. RECIPE. MODULATION OF EFFECTS.

INTRODUÇÃO

O Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são Contribuições Sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, com a finalidade de garantir a manutenção dos direitos básicos inerentes à sociedade. A edição da Lei nº 9.718/98 alterou a regra de incidência das Contribuições, fazendo surgir inúmeras discussões relacionadas ao alcance do termo faturamento. Apesar dos debates terem se iniciado com a referida legislação, ela não foi a única a estabelecer regramento sobre o assunto. Inclusive, após a Emenda Constitucional nº 20/98, as Leis nº 10.637/02, 10.833/03 e 12.973/14 também alteraram a base de cálculo das Contribuições, instigando questionamentos sobre a legalidade das modificações.

As alterações dos conceitos de receita e faturamento apontados pelas normas infraconstitucionais motivaram o questionamento sobre a possibilidade de se incluir na base de cálculo do PIS/COFINS o valor relativo ao ICMS. A discussão gira em torno da existência de vinculação entre os valores recolhidos a título de ICMS e sua destinação na totalidade aos cofres públicos. Na hipótese de os valores constituírem

receita do Estado, o ICMS não integraria o faturamento ou a receita, posto que os ingressos financeiros apenas transitariam pelo patrimônio da empresa, não sendo fator revelador da capacidade contributiva do contribuinte e, portanto, restaria afastada a incidência do ICMS sobre a base de cálculo das Contribuições. Por outro lado, questiona-se a possibilidade de dissociação do ICMS do termo faturamento e receita total da pessoa jurídica, uma vez que o referido imposto, ao incidir sobre a sua própria base de cálculo, não permitiria que seu ingresso fosse afastado do patrimônio do contribuinte a título de receita.

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a controvérsia no Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, entretanto, tal orientação só produziu efeito entre as partes envolvidas. Após esse julgamento, o Supremo Tribunal Federal não reconheceu esse direito a nenhum outro contribuinte. Ademais, a questão teve repercussão geral conhecida no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, e será objeto de análise na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18.

Recentemente, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça finalizou o julgamento do Recurso Especial nº 1.144.469/PR na sistemática dos Recursos Repetitivos e, por maioria de votos, decidiu que o valor correspondente ao ICMS deveria ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS.

A jurisprudência não é harmoniosa sobre a matéria e, como essa temática possui enorme relevância jurídica, econômica e social, se tornou uma decisão bastante aguardada pela comunidade jurídica. Portanto, o presente trabalho se debruçará sobre os principais argumentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo das Contribuições.

Dito isso, o primeiro capítulo é dedicado a uma breve contextualização histórica das Contribuições Sociais até a edição da Lei nº 9.718/98, que, além de unificar os regimes do PIS e da COFINS, conjuntamente com a Emenda Constitucional nº 20/98, alterou sua forma de incidência. Com o advento das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que estabeleceram a sistemática-cumulativa das Contribuições, os conceitos de faturamento e receita bruta foram para efeitos fiscais equiparados, a fim de adequar o termo receita à norma constitucional. Ao final, serão apresentadas algumas

características correspondentes ao ICMS. O citado tributo não é cumulativo, podendo ser seletivo em função da essencialidade da mercadoria, bem como integra sua base de cálculo o montante do próprio imposto, conforme estabelecido na Lei nº 87/96 e consolidado no Recurso Extraordinário nº 582.461/SP.

O segundo capítulo se destina ao questionamento quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. Serão expostos os principais argumentos favoráveis e contrários à inclusão, proporcionando uma contraposição de ideias, a fim de entender se o ICMS, como um tributo indireto incidente sobre a sua própria base de cálculo e não-cumulativo constituiria receita ou faturamento do contribuinte ou seria apenas um mero ingresso de caixa pertencente ao ente tributante e que conseqüentemente não incidiria sobre a COFINS, pois apenas transitaria pelo patrimônio do Contribuinte. Discute-se, ainda, se o destaque em nota fiscal dos valores a título de ICMS confirmaria a exclusão do tributo ou apenas facilitaria a arrecadação, permitindo a fiscalização e antecipação de receita pelo Estado. A exposição de ambos os posicionamentos tem a finalidade de permitir uma melhor compreensão sobre a inclusão do valor referente ao ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, buscando estabelecer quais argumentos encontram razão no ordenamento jurídico vigente.

O último capítulo tratará do cabimento da modulação de efeitos na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, na hipótese de o Supremo Tribunal Federal entender pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das Contribuições. A modulação de efeitos foi requerida pelo Fisco, justificando a sua pertinência diante de prováveis desfalques nas arrecadações e possíveis repetições de indébitos, que afetariam a manutenção da Seguridade Social, conforme dados apresentados na própria Ação Declaratória de Constitucionalidade. Para o contribuinte, a ideia da modulação da decisão em favor do Fisco representaria um enriquecimento sem causa, caracterizado pela expropriação forçada de seu patrimônio. A discussão em torno da viabilidade e da legalidade da referida modulação se torna indispensável à questão apresentada.

Este trabalho está alicerçado em pesquisas bibliográficas, jurisprudenciais e de legislação, caracterizado pelo eixo metodológico dogmático instrumental, e tem como

objeto o estudo da inclusão do ICMS na base de cálculo das Contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O objeto do presente estudo é a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, mas, antes de adentrar na temática, apresentando os elementos favoráveis e contrários, se torna imperioso para melhor compreensão da questão, a indicação de alguns elementos que cercam o tema. Os tópicos seguintes apresentarão as alterações legislativas sofridas pelas Contribuições ao PIS e a COFINS, os reflexos em suas bases de cálculo, assim como questões relevantes a respeito do ICMS necessárias para um melhor entendimento sobre a citada inclusão.

1.1. DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

A União, que atua no plano social de forma ampla, tem competência para criar as Contribuições Sociais, que podem ser subdivididas em dois grupos: um dedicado ao Financiamento da Seguridade Social e o outro formado pelas demais Contribuições Sociais Gerais. No capítulo II, título VIII da Constituição Federal, destinado à Ordem Social, nota-se uma inclinação de positividade de um Estado Social.¹

A Constituição Federal, em seu art. 194², definiu a Seguridade Social como um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, com o intuito de assegurar direitos básicos, como à saúde, à previdência e à assistência social. A Seguridade Social deve ser financiada por toda a sociedade, de forma indireta pelos impostos e diretamente através das contribuições sociais, conforme estabelece o art. 195, da Carta Magna.³

¹BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 98-99.

²Art.194. A Seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto, Brasília, DF, 05 out. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 23 jul. 2016.

³Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...). BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa**

No que diz respeito à Seguridade Social, impõe-se o estudo das Contribuições Sociais denominadas PIS/PASEP e a COFINS, uma vez que elas são responsáveis pelo custeio da Ordem Social, que “é fundada no primado do trabalho e objetiva o bem estar e a justiça social”.⁴

O Programa de Integração Social (PIS), responsável pela manutenção da Seguridade Social, foi instituído mediante a Lei Complementar nº 7, de setembro de 1970, sendo recepcionada expressamente pela Constituição Federal em seu art. 239⁵ e calculada com base no faturamento, conforme previsto nos termos do art. 3º, alínea “b” da Lei Complementar nº 07/70.⁶

A Lei Complementar nº 26, de 11.11.1975, unificou o PIS ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), criado pela Lei Complementar nº 8, de dezembro de 1970. Essa unificação deu origem à denominação PIS-PASEP.⁷

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi criada em substituição ao FINSOCIAL, por meio da Lei Complementar nº 70/1991, que manteve a exigência das Contribuições ao PIS/PASEP, bem como estabeleceu como base de cálculo o faturamento, conforme descrito no art. 2º da Lei Complementar nº 70/91.⁸

do Brasil de 1988. Planalto, Brasília, DF, 05 out. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 23 jul. 2016.

⁴BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 100.

⁵Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto, Brasília, DF, 05 out. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 23 jul. 2016.

⁶Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue. BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Planalto, Brasília, DF, 08 set. 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 23 jul. 2016.

⁷PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 75.

⁸Art. 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. BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o

A edição da Lei nº 9.718/98 unificou os regimes do PIS e da COFINS, além de alterar a regra de incidência das Contribuições, passando estas a incidirem sobre o faturamento da empresa, assim entendido como qualquer receita obtida pela pessoa jurídica. Ao conceituar faturamento, acabou por equipará-la ao conceito de receita bruta, contrariando a norma constitucional que permitia a instituição das Contribuições apenas sobre o faturamento e não sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.⁹

Essa alteração provocou discordâncias a respeito do termo faturamento. Muitos entenderam que a alteração da base de cálculo havia criado uma nova Contribuição Social de caráter residual. Entretanto a inconstitucionalidade era notória, tendo em vista que a Lei era ordinária e, portanto, descumpria uma das primordiais exigências para a instituição de uma nova Contribuição. Por isso, o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 390.840/MG, RE nº 357.950/RS, RE nº 358.273/RS e RE nº 346.084/PR. Como o ordenamento brasileiro não admite a constitucionalidade superveniente à edição da Emenda Constitucional nº 20/98, que conferiu nova redação ao art. 195, inciso I da Constituição Federal, não era meio hábil suficiente a sanar a irregularidade.¹⁰

O Ministro Marco Aurélio, relator do Recurso Extraordinário nº 357.950/RS¹¹, registrou que a alteração da base de cálculo das Contribuições acabou por criar uma fonte de custeio da Seguridade à margem do disposto no art. 195 da Constituição Federal, além de não ter observado o teor do art. 154, inciso I, da Carta Magna, que estabeleceu de forma expressa a exigência de Lei Complementar. Segundo ele, o legislador antecipou-se à Emenda Constitucional nº 20, visto que a alteração do art. 195, da Constituição, autorizou a incidência da Contribuição sobre receita ou faturamento. Antes da citada Emenda, a Constituição previa apenas a incidência das

lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Planalto, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 23 set. 2016.

⁹MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 373.

¹⁰PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 426-427.

¹¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 357.950/RS**. Recorrente: Companhia riograndense de participações – CRP. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio, STF, Brasília, DF, 15 ago. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261412>>. Acesso em: 20 set. 2016.

Contribuições sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Após, houve uma ampliação da base de incidência da folha de salários, bem como a inserção do termo receita na alínea “b” do inciso I do artigo 195, da Constituição da República.

1.2. DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

A instituição das Contribuições sobre a receita, conforme determinou a Constituição Federal, após a Emenda Constitucional nº 20/98, ocorreu por meio das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, que estabeleceram a sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS. A alíquota do PIS nessa sistemática de apuração é de 1,65% sobre a receita total obtida, já a COFINS tem a alíquota fixada em 7,6%, sobre a receita bruta mensal. Entretanto, alguns contribuintes, sobre o amparo da nova legislação, permaneceram sob a égide do regime cumulativo anteriormente estabelecido pela lei nº 9.718/98, na qual o faturamento corresponde à venda de mercadorias ou prestação de serviços. O valor da alíquota nesse regime é de 0,65% (PIS) e 3% (COFINS) incidente sobre o faturamento mensal. Atualmente, as duas modalidades de apuração das Contribuições, a cumulativa e a não-cumulativa, coexistem no ordenamento jurídico.¹²

Dessa forma, a edição das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, fixou como base de cálculo, nessa sistemática de apuração, o faturamento mensal, entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua denominação ou classificação contábil. Faturamento passa então a ser sinônimo de receita total da pessoa jurídica.¹³

No tocante ao termo receita, Knopfmacher escreve que o conceito que se pode extrair da norma constitucional permite entender que receita equivale a novo ingresso de valores, que se incorporam positivamente ao patrimônio,¹⁴ igualando-se ao conjunto de bens ou soma de valores que entram para o patrimônio de determinada

¹²MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 374/375

¹³PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 400.

¹⁴KNOPFELMACHER, Macedo. **O Conceito de Receita na Constituição: Método para sua Tributação Sistemática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 102.

pessoa, acrescentando o seu vulto como elemento novo e positivo,¹⁵ de tal maneira o simples ingresso, que não possui o cunho de alterar o patrimônio, não pode ser entendido como receita.¹⁶

As entradas ou meros ingressos não passam de simples movimentações de fundo, que em nada crescem ao patrimônio da empresa. Referem-se a valores que não possuem ligação com a quantia determinada como forma de remuneração de serviços, podendo tratar de simples recebimentos temporários ou ingressos de diversa natureza.¹⁷ A receita sujeita a incidência do PIS/COFINS não deve incluir os meros ingressos, visto que não possuem repercussão econômica no patrimônio de quem recolhe.¹⁸ Os valores referentes aos meros ingressos devem ser repassados a terceiros, visto que caracterizam singelas entradas financeiras que, além de não integrarem o patrimônio do contribuinte, não constituem receita bruta.¹⁹

Faturamento não se confunde, portanto, com receita. O termo faturamento corresponde a uma expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas por empresas que recolhem o PIS e a COFINS, não sendo nada mais do que uma contrapartida econômica, auferida, como riqueza própria, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas, ou seja, faturar é obter receita bruta mediante a venda de mercadorias ou prestação de serviços.²⁰ “Ele constitui resultado imediato das atividades econômicas de ‘vendas de mercadorias e/ou da

¹⁵MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Pesquisas Tributárias Série CEU-LexMagister nº 1**. Vol. 1. São Paulo: LexMagister, CEU, 2013. p. 65.

¹⁶ VISENTINI, Rafael Henrique. **A constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS**. (RE) Pensando Direito. CNECEdigraf. V. 2. n.4, jul/dez 2012. Disponível em: <<http://local.cnece.edu.br/revista/index.php/direito/article/view/51/46>>. Acesso em: 20 ago. 2016.

¹⁷MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Pesquisas Tributárias Série CEU-LexMagister nº 1**. Vol. 1. São Paulo: LexMagister, CEU, 2013. p. 99.

¹⁸ PENTRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 144.

¹⁹MELO, op. cit., p.100.

²⁰CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 433.

prestação de serviços’, entendido esse vocábulo nos estritos termos definidos pelo direito privado”.²¹

No Recurso Extraordinário nº 150.755/PE²², o conceito de receita bruta foi equiparado, para efeito fiscal, ao termo faturamento, entendido como o produto da venda de mercadorias e de serviços, a fim de adequar o conceito de receita bruta à norma constitucional. Com relação ainda à definição de faturamento, o Min. Eros Grau no Recurso Extraordinário nº 357.950/RS²³ escreveu que o termo faturamento não estaria ligado ao ato de emitir faturas, mas seria o resultado das operações empresarias do agente econômico.

Faturamento, então vai além do ato de emitir faturas, correspondendo ao somatório de produtos de vendas ou atividades concluídas em um determinado período. Uma vez que “a incidência tributária não recai sobre o documento (Fatura) ou mero resultado quantitativo (faturamento), mas consubstancia e decorre de realização de negócios”.²⁴

Diante do que foi exposto é importante destacar que receita é termo mais amplo que receita bruta e que faturamento. Apesar do termo faturamento e receita não serem sinônimos, o Supremo Tribunal Federal, a fim de adequar o conceito de receita a norma constitucional, equiparou ao termo faturamento, embora entenda que todo faturamento seja receita, mas que nem toda receita corresponde ao termo faturamento.²⁵ Dessa maneira, o termo faturamento alcançaria todas as vendas, quer

²¹PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 145.

²²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 150.755-PE**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Nordeste Segurança de Valores LTDA. Relator: Ministro Carlos Velloso. **STF**, Brasília, DF, 18 nov. 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211246>>. Acesso em: 20 set. 2016.

²³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 357.950/RS**. Recorrente: Companhia riograndense de Participações – CRP. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio, **STF**, Brasília, DF, 09 nov. 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261412>>. Acesso em: 20 set. 2016.

²⁴MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Pesquisas Tributárias Série CEU-LexMagister nº 1**. Vol. 1. São Paulo: LexMagister, CEU, 2013. p. 97.

²⁵KNOPFELMACHER, Macedo. **O Conceito de Receita na Constituição: Método para sua Tributação Sistemática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 88/90.

sejam à vista ou a prazo, mas seu conceito estaria restrito às receitas que decorressem das vendas ou da prestação de serviços.²⁶

Em 2014 foi editada a Lei nº 12.973, que, em seu art. 52, alterou o art. 3º da Lei 9.718/98, passando o faturamento a compreender a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que substituiu o termo faturamento mensal por total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, especificando, ainda, que o conceito de receita bruta abarque os tributos sobre ela incidentes.

1.3. ANOTAÇÕES ACERCA DO ICMS

O ICMS está previsto no art. 155, II da Constituição Federal²⁷ e incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, sendo competência de os Estados e Distrito Federal instituí-lo.

Segundo Carrazza:²⁸

A sigla “ICMS” comporta pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre operações mercantis; b) imposto sobre transportes interestaduais e intermunicipais; c) imposto sobre serviço de comunicação; d) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

O art. 155, §2º, inciso I e III da Carta Magna²⁹, dispõe que o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação

²⁶FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **PIS-COFINS- Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier latin, 2005. p. 77.

²⁷Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto, Brasília, DF, 05 out. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 23 set. 2016.

²⁸CARRAZZA. Roque Antonio. **ICMS**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 34/35.

²⁹Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo, por outro Estado ou pelo Distrito Federal, bem como poderá ser seletivo em função da essencialidade da mercadoria e dos serviços.

Nos termos do art. 12, inciso I da Lei Complementar n° 87/96,³⁰ o fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte. Segundo Carrazza, para haver a incidência do ICMS é necessário que haja transferência de propriedade de uma pessoa para outra, posto que, a circulação física da mercadoria não tem o condão de provocar a mudança de titularidade, não existindo, assim, o fato gerador da obrigação tributária, visto que, não houve a transferência da posse ou da propriedade.³¹

Quanto ao cálculo por dentro do ICMS, o art. 13, §1º, inciso I, da Lei Complementar n° 87/96³² estabelece que integre a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. A matéria sobre a constitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS restou pacificada na Suprema Corte, com efeito de Repercussão Geral, no Recurso Extraordinário n° 582.461/SP, relatado pelo Ministro Gilmar Mendes.

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

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto, Brasília, DF, 05 out. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 23 set. 2016.

³⁰Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. BRASIL. **Lei Complementar n° 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Planalto, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 23 set. 2016.

³¹CARRAZZA. Roque Antonio. **ICMS**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 36.

³²Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. BRASIL. **Lei Complementar n° 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Planalto, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 23 set. 2016.

O Recurso Extraordinário nº 582.461/SP estabeleceu que a base de cálculo do ICMS definida como o valor da operação da circulação de mercadorias inclui o montante do próprio imposto, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor da operação. Quando a Emenda Constitucional nº 33/01 estabeleceu que coubesse à Lei Complementar fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integrasse, também na importação do exterior de bem, mercadoria e serviços, apenas confirmou o entendimento de que o imposto já era calculado dessa maneira nas demais operações internas.³³

Sobre o tema, Yamashita leciona:³⁴

Isso significa que a base de cálculo do ICMS, a uma alíquota nominal, suponhamos, de 18% do preço da mercadoria ou do serviço de transporte ou comunicação. Aplica-se então a alíquota nominal de 18% não sobre 100%, mas sim, sobre 118% do mencionado preço, o que resulta numa *alíquota real* de 21,24% sobre o referido preço, isto é, 3,24% a mais que a *alíquota nominal*.

A realização do cálculo por dentro do ICMS faz com que a alíquota recaia sobre o preço da mercadoria ou do serviço, bem como sobre o valor do próprio imposto.³⁵ Nos tributos diretos, o peso fiscal é economicamente passado ao adquirente final de produtos ou serviços. Nesse caso, o contribuinte responsável pelo recolhimento da quantia para os cofres públicos é quem tem o encargo do imposto. Nos tributos indiretos, como o ICMS, o encargo é passado a terceiros, visto que o imposto integra o preço de mercadorias ou serviços vendidos pelo contribuinte. Essa divisão entre tributos diretos e indiretos fez surgir a diferenciação entre contribuinte de *jure* e contribuinte de *facto*. O contribuinte de *jure* situa-se no polo ativo da demanda recolhendo o tributo, enquanto o contribuinte de *facto* suporta o ônus fiscal, da

³³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 582.461/SP**. Recorrente: Jaguary Engenharia, Mineração e Comércio LTDA. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Brasília, DF, 17 ago. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 26 set. 2016.

³⁴YAMASHITA, Douglas. **ICMS IVA princípios especiais: capacidade contributiva, não-cumulatividade, destino e origem**. São Paulo: gráfica editora, 2000. p. 32/33.

³⁵CARRAZZA. Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 223.

aquisição de bens ou serviços do contribuinte de *jure*, sem necessariamente ser caracterizado como sujeito passivo da obrigação tributária.³⁶

2. DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/COFINS E A INCLUSÃO DO VALOR DO ICMS

O PIS e a COFINS incluem o valor do ICMS, mas antes de demonstrar propriamente se essa inclusão é pertinente, faz-se necessário expor os principais argumentos que cercam a discussão. Depois de apresentado os argumentos *pro fisco* e *pro contribuinte*, restará apenas discorrer a respeito da inclusão do ICMS na base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS, a fim de concluir se a referida inclusão é crível.

2.1 ARGUMENTOS CONTRÁRIOS À INCLUSÃO

A inclusão do ICMS na base de cálculo das Contribuições leva ao entendimento equivocado de que os sujeitos passivos destes tributos faturam o ICMS, o que, segundo Carrazza não é verdade, pois o ICMS não se incorpora ao patrimônio do sujeito passivo, dado que tais ingressos de caixas são destinados aos cofres públicos. Nessa acepção, o valor do ICMS não teria natureza de faturamento, tampouco de receita, sendo apenas um mero ingresso de caixa. Entender que o ICMS integra a base de cálculo do PIS/COFINS provoca uma inaceitável consequência, que é a possibilidade de os contribuintes calcularem exações sobre receitas que não lhe pertencem, mas sim ao Estado ou Distrito Federal onde se deu a operação mercantil.³⁷

O conceito de receita bruta estabelecido pela legislação do Imposto de Renda (IR) foi incorporado parcialmente pela norma de competência das Contribuições, posto que o conceito de receita bruta adotado para o cálculo do imposto sobre a renda inclui o valor dos meros ingressos e as Contribuições não permitiram compreender os valores dos tributos incidentes na mesma operação que originaram a receita. Os valores que apenas ingressam contabilmente no registro da pessoa jurídica, mas não

³⁶MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010. p.7.

³⁷CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 434/436.

se incorporam ao seu patrimônio, ou seja, os denominados meros ingressos, conclui por não ser fator revelador da capacidade contributiva.³⁸

As autoridades fiscais realizam uma interpretação equivocada pela incidência das Contribuições sobre o montante do ICMS destacado e repassado conjuntamente com o preço das mercadorias ou produtos, pois o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 excluiu somente o IPI da base de cálculo da COFINS incidente sobre o faturamento e a Lei nº 9.718/98 tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS apenas quando destacado do faturamento em razão da substituição tributária. O mesmo ocorreu na sistemática não-cumulativa, uma vez que as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 não estabeleceram nenhuma referência de exclusão dos referidos tributos da base de cálculo das Contribuições.³⁹

O montante do ICMS destacado na nota fiscal ou fatura de venda de produtos/mercadorias não pode ser submetido à incidência das Contribuições, pois afronta diversos princípios constitucionais e direitos fundamentais do contribuinte. O fato da legislação do ICMS estabelecer o seu cálculo por dentro na operação de venda de mercadoria não permite entender que o imposto incida sobre a base de cálculo das Contribuições.⁴⁰

A inclusão do ICMS no faturamento vai contra o estabelecido no art. 110 do Código Tributário Nacional, pois quando a Constituição Federal alude a faturamento é necessário buscar no direito comercial o seu conceito.⁴¹ A legalidade tributária não pode ser ignorada, visto que cabe a lei estabelecer todos os aspectos relacionados ao fato gerador necessário a mensurar o tributo devido em cada situação concreta que venha a se assemelhar a situações hipotéticas descritas na lei. É necessário destacar que a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização da lei para cobrança de determina exação, pois é fundamental que todos os requisitos estabelecidos na lei sejam cumpridos.⁴²

³⁸PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das empresas e outras entidades no Brasil.** São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 232.

³⁹Ibidem, p. 242-244 e 250-253.

⁴⁰Ibidem, p. 271-277.

⁴¹CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 433.

⁴²AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.134.

Como no Estado Democrático de Direito o princípio da legalidade deve conduzir a sociedade à concretização do princípio da igualdade e da justiça social,⁴³ não é permitido a lei tributária alterar a definição de um termo, conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado utilizado, haja vista a forma como a competência tributária foi definida pela Constituição Federal.⁴⁴ Sob essa perspectiva, os ingressos não poderiam compor a base de cálculo do PIS e da COFINS,⁴⁵ visto que cabe à lei definir todos os elementos estruturantes da norma jurídica tributária.⁴⁶

O Recurso Extraordinário nº 240.785/MG analisou o tema da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. Nada obstante ter se iniciado em 24 de julho de 1999, seu julgamento só ocorreu em 08 de outubro de 2014. Mesmo com decisão favorável ao contribuinte, esse julgado não teve efeito *erga omnes* e a matéria encontra-se com Repercussão Geral conhecida no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR desde 2008, bem como aguarda a análise do mérito na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18.

Em que pese a matéria estar pendente de julgamento, o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, já que o conceito constitucional de faturamento (valor da mercadoria ou do serviço) não abrange ônus fiscais ou valores, razão pela qual o valor correspondente ao ICMS deve ser excluído da base de cálculo das Contribuições para a Seguridade Social.⁴⁷

2.2. ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À INCLUSÃO

⁴³NETO, Guilherme Cordeiro. **ICMS – Base de cálculo à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2001.p. 29-30.

⁴⁴Art. 110. 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. BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Planalto, Brasília, DF, 27 out. 1996. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 23 set. 2016.

⁴⁵HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Pesquisas Tributárias Série CEU-LexMagister nº 1**. Vol. 1. São Paulo: LexMagister, CEU, 2013. p. 181.

⁴⁶NETO, op. cit., p. 31.

⁴⁷MENDES, Gilmar Ferreira: **O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS**. Revista da PGFN, Brasília/DF, Ano IV – Número 8/2014. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iv-numero-8-2014/ano-iv-numero-8-2014>>. Acesso em: 02 ago. 2016.

Os valores recebidos a título de ICMS não são repassados em sua totalidade ao Estado, pois em muitas ocasiões existem créditos de operações anteriores a serem considerados, conforme o princípio da não-cumulatividade. Além do mais, as características dos tributos indiretos, a exemplo do ICMS, não permitem afastar seu ingresso no patrimônio do vendedor a título de receita, por constituir o valor da operação final, incorporando-se ao preço. Dessa maneira, os termos faturamento e receita bruta não especificam quaisquer ingressos operacionais inferidos, tão pouco excluem qualquer elemento do resultado da operação. A indicação constante na nota fiscal é apenas para controle de recolhimento do tributo, não definindo que o ônus tributário deixaria de compor o preço da venda das mercadorias.⁴⁸

O ICMS recebido pelo contribuinte *de jure* e repassado pelo contribuinte *de facto* constitui parte do valor final da operação de compra e venda ou prestação de serviços, posto que a exclusão de qualquer fator que componha o objeto da COFINS deverá ser expressamente prevista por meio da imunidade ou isenção.⁴⁹ O ICMS compõe o preço do produto e conseqüentemente deverá ser considerado para creditamento do PIS/COFINS, pois “trata-se de consequência do ‘cálculo por dentro’ do referido imposto que é destacado em nota fiscal apenas para fins de controle”.⁵⁰

O valor do ICMS destacado da nota fiscal constitui disponibilidade econômica que integra o preço e é utilizado conforme o critério do vendedor, ainda que futuramente seja estabelecido o ônus tributário, após considerações do respectivo crédito no período de apuração. O valor do ICMS não fica intocável no caixa do contribuinte *de jure* até sua entrega ao contribuinte *de facto*, visto que não é transmitido automaticamente, nem se encontra vinculado ao recolhimento do tributo.⁵¹

Segundo o Ministro Eros Grau, o faturamento previsto como base de cálculo da COFINS permite a inclusão do valor relativo ao ICMS, pois este como tributo indireto se agrega ao preço da mercadoria sendo transferido ao adquirente. Dessa maneira

⁴⁸MENDES, Gilmar Ferreira: **O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS**. Revista da PGFN, Brasília/DF, Ano IV – Número 8/2014. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iv-numero-8-2014/ano-iv-numero-8-2014>>. Acesso em: 02 ago. 2016.

⁴⁹Ibidem.

⁵⁰MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 399

⁵¹MENDES, op. cit.

integra a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo indiferente a classificação contábil adotada e as atividades desenvolvidas. Foi para se impedir a tributação em cascata que se criou a técnica fiscal da tributação sobre os valores agregados, dessa maneira, o valor do ICMS embutido no preço da mercadoria é transferido ao adquirente e compõe o faturamento.⁵²

A alteração da norma de incidência da COFINS, a fim de excluir o valor do ICMS do conceito de receita, “implicará desnaturação do tributo, de modo a viabilizar a dedução de diversas parcelas do resultado recebido pelo contribuinte nas operações”.⁵³

Dessa forma, permitir que o contribuinte exclua da base de cálculo do PIS/COFINS o valor relativo ao ICMS, com a alegação de que o valor repassado não integra seu patrimônio, sendo repassado à terceiro, viola os ditames constitucionais. O art. 195, *caput*, da Constituição Federal é bem claro ao estabelecer que a Seguridade Social deva ser financiada por toda a sociedade. À vista disso, a tentativa de amenizar a onerosidade da COFINS, por caminhos tortuosos, só ocasionará a substituição por novas formas de financiamento da Seguridade Social, pois a norma constitucional impõe que o Estado arque com os custos dessa manutenção.⁵⁴

A carga tributária elevada não é elemento suficiente a ensejar o acolhimento de exceções à base de cálculo da COFINS. O compromisso do Estado com a manutenção da Seguridade Social deve ser satisfeito, mesmo com as tentativas de redução da carga dos impostos, todavia a alta carga tributária e a manutenção do estado estão diretamente ligadas.⁵⁵

⁵²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 15 dez. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>>. Acesso em: 23 set. 2016.

⁵³MENDES, Gilmar Ferreira: **O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS**. Revista da PGFN, Brasília/DF, Ano IV – Número 8/2014. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iv-numero-8-2014/ano-iv-numero-8-2014>>. Acesso em: 02 ago. 2016.

⁵⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 15 dez. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>>. Acesso em: 23 set. 2016.

⁵⁵MENDES, op. cit.

O aumento da carga tributária é o reflexo do trabalho realizado pelos constituintes que ao elaborarem a Carta Magna, fizeram crer que bastaria a sua promulgação para que se instalasse um estado de bem-estar social que levaria o Brasil a alcançar posição semelhante a dos países nórdicos no que se refere à execução das políticas sociais. As mudanças constitucionais pressionaram efetivamente os gastos públicos devido às decisões conscientes anunciadas na elaboração da Constituinte. Acreditou-se que bastaria a aprovação de diversas fontes de financiamento para se equilibrar as finanças da Seguridade.⁵⁶ A tentativa de reduzir a arrecadação por caminhos tortuosos, como o acolhimento de exceções inconsistentes, acaba por tornar o sistema tributário ainda mais oneroso.⁵⁷

Em 10 de agosto de 2016, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça finalizou o julgamento do Recurso Especial nº 1.144.469/PR⁵⁸, na sistemática dos Recursos Repetitivos, relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que, por maioria de votos, decidiu que o valor correspondente ao ICMS deveria ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS. O referido acórdão ainda não foi publicado.

Diante dessa decisão favorável, a Fazenda Nacional, a fim de evitar o tumulto processual e o surgimento de inúmeras decisões contraditórias, tendo em vista que alguns Tribunais Regionais Federais divergem do posicionamento apresentado pelo Superior Tribunal de Justiça, solicitou nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR o sobrestamento de todos os processos pendentes que versarem sobre essa matéria.⁵⁹

⁵⁶SERRA, José; AFONSO, José Roberto R. **Tributação, Seguridade e Coesão Social no Brasil**. In: CEPAL - Serie Políticas Sociales, n. 133. Santiago: Nações Unidas, 2007. p. 25.

⁵⁷MENDES, Gilmar Ferreira: **O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS**. Revista da PGFN, Brasília/DF, Ano IV – Número 8/2014. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iv-numero-8-2014/ano-iv-numero-8-2014>>.

Acesso em: 02 ago. 2016.

⁵⁸BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.144.469/PR**. Recorrente: HUBNER COMPONENTES E SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA e FAZENDA NACIONAL. Recorrido: Os mesmos. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 10 ago. 16. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200901124142>. Acesso em: 25 set. 2016.

⁵⁹POMBO, Barbara. **PGFN pede suspensão de todos os processos sobre a inclusão do ICMS no cálculo da Cofins**. JOTA, Brasília/DF, 14 ago. 2016. Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/pgfn-pede-suspensao-de-todos-os-processos-sobre-inclusao-icms-no-calculo-da-cofins>>. Acesso em 26 ago. 2016.

2.3. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Com a declaração de inconstitucionalidade do §1º, art. 3º, da Lei nº 9.718/98 e a edição da Emenda Constitucional nº 20/98, a base de cálculo da COFINS foi ampliada para abranger outras receitas provenientes das atividades desenvolvidas pelo contribuinte. Mediante essas alterações, começou a se questionar se o valor correspondente ao ICMS integraria o conceito de receita ou faturamento, anteriormente definido, levando em conta se os valores percebidos a título de ICMS constituiriam ônus tributário ou, supostamente, não integraria em definitivo o patrimônio do contribuinte, sendo repassados em sua totalidade ao ente tributante responsável.⁶⁰

Mesmo com o conceito de faturamento estabelecido no Recurso Extraordinário nº 150.755/PE, a discussão no que se refere às suas delimitações ainda persiste. Conseqüentemente, surgiram certas indagações quanto à constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, pois diante de tantas alterações legislativas, questionou-se em que medida o conceito de faturamento adotado pela Constituição Federal (art. 195, I, “b”) como base de cálculo do PIS/COFINS, permitiria entender que os valores relativos ao ICMS integrariam a sua base de cálculo.

Os argumentos pela exclusão dos valores do ICMS da base de cálculo das Contribuições estão alicerçados no entendimento de que o referido tributo constituiria receita do Estado ou do Distrito Federal e não faturamento ou receita da empresa, bem como a realização do seu cálculo por dentro não permitiria entender que ele estaria incluso na base de cálculo do PIS/COFINS. Ademais, a legislação que trata sobre as Contribuições não permitiu que meros ingressos, incapazes de revelar a capacidade contributiva, figurassem como elementos da sua base de cálculo.

Entretanto, quando o art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96 estabelece o cálculo por dentro do ICMS, faz entender que o referido imposto está incluso na

⁶⁰MENDES, Gilmar Ferreira: **O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS**. Revista da PGFN, Brasília/DF, Ano IV – Número 8/2014. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iv-numero-8-2014/ano-iv-numero-8-2014>>. Acesso em: 02 ago. 2016.

receita e no faturamento, ademais o ICMS não permite diferenciar o valor destacado na nota fiscal e a receita do contribuinte. O valor destacado em nota fiscal é apenas para fins de controle, não especificando que o ônus tributário do ICMS deixa de compor o preço da venda das mercadorias.⁶¹ O destaque do ICMS é feito apenas com uma finalidade, qual seja, facilitar que o comprador apure o crédito acerca do ICMS e depois consiga deduzir o tributo a ser recolhido. Esse destaque, de certo modo, facilita a fiscalização e a antecipação de receita para o Estado.⁶²

A Lei Complementar nº 70/91 não excluiu o valor referente ao ICMS da base de cálculo da COFINS, nem mesmo o art. 3º, § 2º, inciso I da Lei nº 9.718/98 trouxe essa previsão. Daí compreende-se que o ICMS está legalmente incluso no faturamento, pois sua característica como tributo que compõe a sua própria base de cálculo prescreve que seu valor corresponda a custos a cargo da empresa, que são levados em consideração na formação do preço, ou seja, o ICMS, ao compor os custos do produto, acaba agregando ao preço.⁶³

O ICMS, ao representar custo da produção e integrar o preço da mercadoria ou serviço, torna legítima a incidência do ICMS na base de cálculo da COFINS, porquanto os ingressos a título de ICMS tornam-se parte do faturamento da empresa. Entender de forma contrária leva a questionar algo já consolidado na jurisprudência, que é o cálculo por dentro do ICMS. “Sendo o faturamento conjunto continente de preço de cada produto alienado, não há como o ICMS servir de base imponible para o próprio ICMS e não servir para a COFINS ou o PIS/PASEP”.⁶⁴

⁶¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 15 dez. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>>. Acesso em: 01 out. 2016.

⁶²VISENTINI, Rafael Henrique. **A constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS**. (RE) Pensando Direito. CNECEDigraf. V. 2. n.4, jul/dez 2012, p. 93/118. Disponível em: <<http://local.cneesan.edu.br/revista/index.php/direito/article/view/51/46>>. Acesso em: 20 ago. 2016.

⁶³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Melo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=18&classe=ADC&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 18 nov. 2016.

⁶⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Melo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=18&classe=ADC&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 18 nov. 2016.

Entender que o ICMS não estaria incluso na base de cálculo do PIS e da COFINS, pois seria estranho ao conceito de faturamento, sugere que o PIS e a COFINS deveriam incidir sobre o lucro, ou seja, sobre o valor do faturamento ou receita, que se destina ao contribuinte, e que não é repassado a um terceiro. Tal entendimento viola as normas de incidência do PIS/COFINS firmadas pela Constituição Federal, pois excluir o montante do produto das operações, sem determinação legal, leva a uma ruptura no sistema da COFINS, aproximando de forma incorreta as contribuições sobre o faturamento daquelas compreendidas sobre o lucro.⁶⁵

Afastar a incidência do ICMS do faturamento sob o argumento de que apenas as vantagens auferidas podem ser tributadas, afastaria não só a incidência do referido tributo, como todos os elementos que contribuíram para a formação do preço e que não correspondem ao lucro.⁶⁶ A exclusão do valor do ICMS da base de cálculo das referidas contribuições permitiria a dedução de diversas parcelas do resultado recebido pelo contribuinte nas operações, provocando inegavelmente a desnaturação do tributo.⁶⁷

Por ser um tributo não-cumulativo, conforme expressa disposição constitucional (artigo. 151, inciso I da Carta Magna de 1988), o ICMS não corresponde ao montante destinado aos cofres públicos, pois sua característica permite ao sujeito ativo abater o valor incidente a título de ICMS do montante cobrado em operações anteriores pelo Fisco. O fato de não constituir lucro para o alienante ou prestador do

⁶⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 15 dez. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>>. Acesso em: 23 set. 2016.

⁶⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Melo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=18&classe=ADC&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 18 nov. 2016.

⁶⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 15 dez. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>>. Acesso em: 23 set. 2016.

serviço não impede que componha o faturamento, pois o ICMS é um dado objetivo que incide não sobre a renda, mas sobre a operação.⁶⁸

Assim sendo, o ICMS, como um tributo indireto, não permitiria afastar seu ingresso no patrimônio do vendedor a título de receita, já que os termos receita e faturamento não especificam seus ingressos operacionais inferidos, bem como não excluem quaisquer elementos resultantes da operação. Por sua característica de tributo indireto, o ICMS se agrega ao preço da mercadoria, sendo transferido ao adquirente.

Depreende-se que a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS violaria os ditames constitucionais, logo que cabe a toda a sociedade resguardar e assegurar a manutenção da Seguridade Social. Não cabe, sobretudo tentar justificar a exclusão tendo como argumento a exceção a alta carga tributária do País, visto que são alegações tortuosas, que, se acolhidas, podem provocar um agravamento do sistema tributário.

O ICMS compõe, portanto, a base de cálculo das Contribuições, visto que o seu valor ingressa no patrimônio do vendedor do produto. Do mesmo modo que compõe o preço, integra o faturamento, assim como todos os demais elementos que compõem as operações comerciais.⁶⁹ Apesar do entendimento do ICMS como mero ingresso, seu valor adentra o patrimônio do contribuinte, a dinâmica do ICMS, assim como a construção constitucional da COFINS, não exige a exclusão do valor do ICMS sem autorização legal. Por conseguinte, não assiste razão à tese levantada pelos contribuintes, pelos argumentos até aqui demonstrados. O ICMS integra o conceito de faturamento e não deve ser excluído da composição da base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS.⁷⁰

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n° 18**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Melo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=18&classe=ADC&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 18 nov. 2016.

⁶⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n° 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 15 dez. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>>. Acesso em: 23 set. 2016.

⁷⁰MENDES, Gilmar Ferreira: **O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS**. Revista da PGFN, Brasília/DF, Ano IV – Número 8/2014. Disponível em:

3. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE Nº 18 E SUA POSSÍVEL MODULAÇÃO DE EFEITO

A Ação Declaratória de Constitucionalidade surgiu com a Emenda Constitucional nº 3/93, que estabeleceu mecanismos de fiscalização abstrata de constitucionalidade de leis ou atos normativos, cujo requisito indispensável ao seu acolhimento estaria ligado ao estado de incerteza sobre a constitucionalidade da norma, uma vez que sua existência no mundo jurídico poderia vir a provocar decisões judiciais incompatíveis. A referida Emenda Constitucional estabeleceu a Suprema Corte como órgão competente para conhecer e julgar a Ação Declaratória de Constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, cuja decisão definitiva teria eficácia *erga omnes* e efeito vinculante relativa aos demais órgãos do Executivo e do Judiciário.⁷¹

Utilizando-se desse mecanismo de fiscalização em 2007, com o propósito de manter a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, o Presidente da República, neste ato representado pelo Procurador Geral da União, ingressou com a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, objetivando que, além da declaração de constitucionalidade do art. 3º, §2º, da Lei nº 9.718/98, houvesse a suspensão de todos os processos que discutissem a inclusão do referido imposto na base de cálculo das Contribuições, bem como na hipótese de decisão desfavorável ao Fisco, que essa fosse dotada de efeito *ex nunc*. Sustentou, ainda, que deveria a Suprema Corte aplicar o art. 27 da Lei nº 9868/99⁷², no tocante à segurança jurídica e ao excepcional interesse social, visto que os efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade

<<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iv-numero-8-2014/ano-iv-numero-8-2014>>. Acesso em: 02 ago. 2016.

⁷¹MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle Concentrado de Constitucionalidade: comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.82

⁷²Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. BRASIL. **Lei nº 9868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Planalto, Brasília, DF, 11 nov. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 23 set. 2016.

acarretariam graves danos ao erário. Nove anos após a propositura da Ação Declaratória de Constitucionalidade, ela ainda não teve seu mérito apreciado.⁷³

O principal argumento apresentado pelo Fisco para a modulação de efeitos está alicerçado no interesse social, haja vista o enorme impacto econômico que a exclusão do ICMS sobre a base de cálculo das Contribuições provocaria aos cofres públicos. A saúde, a previdência social e a assistência social seriam fortemente afetadas, em razão do impacto que repercutiria em seus orçamentos. Uma decisão favorável à modulação representaria o inegável e notável interesse social.⁷⁴

A própria Ação Declaratória de Constitucionalidade nº18 apresentou dados acerca da repercussão econômica que uma decisão que permitisse excluir os custos da ICMS da base de cálculo das Contribuições Sociais acarretaria às contas públicas da União. Na época, os dados fornecidos pela Receita Federal do Brasil estabeleciam que o impacto econômico estaria em torno de R\$ 12.000.000.000,00 (doze bilhões de reais) por ano. Em relação às restituições ou compensações dos últimos cinco anos, o valor chegaria a mais de 60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais). Sobre o número de ações judiciais visando à exclusão do imposto estadual sobre as Contribuições ao PIS e a COFINS, houve acréscimo: em 2005 o número era de 72 ações, em 2006 passaram para 784 e em 2007 alcançaram o número de 2072 ações.⁷⁵ Existem hoje aproximadamente 8.216 processos suspensos, aguardando uma decisão final pela Suprema Corte.⁷⁶

⁷³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Melo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=18&classe=ADC&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 18 nov. 2016.

⁷⁴ANDRADE, Fábio Martins de: **A ADC 18 e a modulação temporal dos efeitos: Por que a eventual decisão acerca da inconstitucionalidade da inclusão da parcela do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS na ADC nº 18 não deve ter efeito ex nunc em benefício da Fazenda Nacional**. Disponível em: <<http://www.andrade.adv.br/site/LinkClick.aspx?fileticket=mphgCo2zNZE%3D&tabid=80&language=en-US>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

⁷⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Melo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=18&classe=ADC&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 18 nov. 2016

⁷⁶BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Estatística e Relatório – Processos sobrestados em razão da Repercussão Geral**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoBOInternet/anexo/RG/Total%20de%20Processos%20por%20Tema.html>>. Acesso em: 29 set. 2016.

A propósito, em 2014 foi realizada uma nova estimativa pela Receita Federal do Brasil, a respeito do prejuízo advindo de possíveis repetições de indébito. Entre o período de 2003 a 2014, o montante estava em torno de R\$ 250 bilhões, atualizado pela taxa Selic. Em 2013, a arrecadação com as Contribuições ao PIS e a COFINS estavam em torno de R\$ 259,7 bilhões. Em 2014, considerando as estimativas de arrecadação do PIS/COFINS dos últimos 11 anos, acreditava-se que no total de R\$ 267 bilhões arrecadados, 9,57% corresponda à parcela do ICMS na base de cálculo das referidas Contribuições. Em 2015 a projeção de perda estaria em volta de R\$ 27 bilhões.⁷⁷

Todavia, se de um lado a tese fazendária apela para o desfalque das arrecadações e possíveis repetições de indébito, do outro os contribuintes defendem a ocorrência de apropriação indébita, já que as atividades estatais, até o momento de possível declaração de inconstitucionalidade, foram financiadas pelo recolhimento indevido do tributo. É importante lembrar que a decisão a ser tomada pela Suprema Corte não deve se basear no possível rombo do orçamento, uma vez que “o estado-administração não pode se beneficiar do vício de inconstitucionalidade reconhecido e declarado em razão de lei ou ato normativo do Estado-Legislador”.⁷⁸

A perda de receita, majoração de alíquotas e criação de novos tributos não é argumento hábil a caracterizar uma modulação de efeitos. Não é possível afirmar com precisão que a carga tributária, diante de uma decisão favorável ao contribuinte, possa ser aliviada ou que sofra um incremento. A mera hipótese sobre certas consequências financeiras deixa claro que o governo atuou de forma incorreta no estabelecimento ou na cobrança do tributo. A aplicação dos princípios, direitos e garantias asseguradas aos contribuintes não podem ser manejadas em prol do Fisco, visto que nas disputas entre o Fisco e o contribuinte sempre existiram expressivos montantes monetários.⁷⁹

⁷⁷POMBO, Barbara. **Receita Federal atualiza para R\$ 250 bilhões impacto de julgamento sobre Cofins**. JOTA, Brasília/DF, 08 out. 2014. Disponível em: > <http://jota.info/materias72-receita-federal-atualiza-para-r-250-bilhoes-impacto-de-julgamento-sobre-cofins><. Acesso em: 20 nov.2016.

⁷⁸ANDRADE, Fábio Martins de: **A ADC 18 e a modulação temporal dos efeitos: Por que a eventual decisão acerca da inconstitucionalidade da inclusão da parcela do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS na ADC nº 18 não deve ter efeito ex nunc em benefício da Fazenda Nacional**. Disponível em: <http://www.andrade.adv.br/site/LinkClick.aspx?fileticket=mphgCo2zNZE%3D&tabid=80&language=en-US>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

⁷⁹Ibidem.

“O financiamento do Estado por meio da tributação é coercitivo, o que torna absolutamente imprescindível a definição da extensão e da intensidade em que se autoriza a intervenção cogente da autoridade estatal”.⁸⁰

Diversas teses quanto à modulação de efeitos em matéria tributária defendem que ela só deveria ser admitida em favor do contribuinte ou se seus reflexos não lhe sejam prejudiciais. A norma declarada inconstitucional é uma criação do poder público e, assim sendo, não poderia o mesmo obter vantagem com atos eivados de vícios, em respeito ao Estado Democrático de Direito, à boa-fé objetiva, à segurança jurídica e à irretroatividade das normas.⁸¹

Diante do princípio da segurança jurídica, da boa-fé e da confiança legítima, não é permitido que a mutabilidade da jurisprudência seja capaz de prejudicar os contribuintes com a imposição de exações retroativas. A modulação de efeitos não é regra geral e será uma exceção, desde que seja mais benéfica ao contribuinte.⁸² Considera-se que a modulação em favor do Fisco só é aceitável nas hipóteses em que a aplicação dos efeitos retroativos possa ocasionar uma grave desorganização no sistema jurídico.⁸³

A modulação, quando feita em favor do fisco, acaba por representar um enriquecimento sem causa, potencialmente caracterizada pela expropriação forçada do patrimônio do cidadão. Valer-se da modulação de efeitos a fim de impedir possíveis repetições de indébitos pode abalar seriamente os pilares do Estado Democrático de Direito. As justificativas de natureza econômica apresentadas pelo Estado jamais poderão se sobrepor às normas e aos princípios constitucionais.⁸⁴ Sob a ótica jurídica, os argumentos para que não ocorra a modulação de efeitos preponderam.

⁸⁰MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.1391.

⁸¹FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 253.

⁸²BUFFON, Marciano, JUNIOR, Juliano Dossena: **A modulação de efeitos nas ações declaratórias de inconstitucionalidade em matéria tributária**. Rio Grande do Sul. Revista da AJURIS. V. 41, n. 133, mar. 2014. Disponível em: <<http://www.ajuris.org.br/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/231/166>>. Acesso em: 27 ago. 2016

⁸³Ibidem.

⁸⁴Ibidem.

A inconstitucionalidade é o maior vício que uma lei ou ato normativo pode apresentar, pois questiona a coerência, a harmonia, a força e eficácia do ordenamento jurídico constitucional. Uma declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, quando adota a modulação de efeitos, deve ter especial cuidado com o princípio da segurança jurídica, pois tal decisão além de ter reflexos consideráveis nos direitos fundamentais dos contribuintes, representa a concretização dos direitos individuais frente ao Estado. Em última análise, a segurança jurídica passa a ser entendida como uma forma de proteção dos cidadãos contra a atuação estatal arbitrária que possa violar direitos fundamentais dos cidadãos.⁸⁵

Quando o Supremo Tribunal declara a inconstitucionalidade de uma norma, essa decisão obriga a administração tributária a ressarcir os valores indevidamente recolhidos. Dessa forma, não devem razões de conveniência econômica, em prol de o interesse fazendário, servir de base para que a Suprema Corte restrinja os direitos dos contribuintes por meio de modulação de efeitos em decisões declaradas inconstitucionais.⁸⁶

Em matéria tributária, a Suprema Corte deve ter especial cautela ao aplicar a técnica da modulação de efeitos às suas decisões, buscando evitar que um instrumento criado para garantir a aplicação do princípio da segurança jurídica acabe sendo violado, a fim de atender questões de interesse econômico. O princípio da legalidade, irretroatividade, anterioridade, assim como as noções de direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada buscam garantir aos cidadãos a preservação dos seus direitos contra possíveis arbitrariedades do poder estatal. O princípio da segurança jurídica representa, portanto, um dos vetores essenciais ao Estado Democrático de Direito,⁸⁷ motivo pelo qual merece especial proteção do ordenamento jurídico.

CONCLUSÃO

⁸⁵VASQUES, Ana Carolina Barros. **Segurança Jurídica e Modulação de Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade – Especificidades em Matéria Tributária**. Revista da PGFN, Brasília/DF, Ano III- Número 5/2013. Disponível em: <<https://gestao.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iii-numero-5-2013/ano-iii-numero-5-2013>> Acesso em: 20 nov. 2016.

⁸⁶Ibidem.

⁸⁷Ibidem.

O desenvolvimento do presente artigo proporcionou o estudo da inclusão do ICMS na base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS, bem como possibilitou a pesquisa acerca da possível modulação de efeitos nos autos da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18.

Tendo em conta que o ICMS incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e de comunicação, igualmente se trata de um imposto não-cumulativo, o que permite ao contribuinte compensar o que foi devido em cada operação relativa a circulação de mercadoria ou prestação de serviço, com o montante cobrado anteriormente pelo mesmo ou por outro Estado. Desse modo, a totalidade do valor do ICMS não é repassado a terceiros, pois em diversas ocasiões acham-se créditos de operações pregressas a serem considerados. Ademais, sua característica de tributo indireto possibilita sua integração ao preço da mercadoria e do serviço, em razão de representar um custo de responsabilidade da empresa que é levado em consideração na formação do preço.

Por conseguinte, o destaque em nota fiscal é apenas para controle do tributo, não significando dizer que deva ser excluído do preço das vendas das mercadorias. Esse destaque facilita a fiscalização e a antecipação da receita ao Estado. Além do mais, o ICMS constitui disponibilidade econômica não sendo, portanto, receita intocável no caixa do contribuinte. Não só as vantagens auferidas devem ser tributadas, dado que, entender dessa forma, afastaria não só a cobrança do ICMS, mas de todos os elementos que colaboram para a formação do preço e que não condizem com o lucro.

Nesse sentido, a legislação da COFINS apenas excluiu de sua base de cálculo o valor relativo ao IPI e ao ICMS em substituição tributária. Daí depreende-se que, para excluir qualquer outro valor que componha a base de cálculo da COFINS, é necessária expressa autorização legal, seja por meio da imunidade ou isenção, já que, sem suporte legal, a exclusão acarretaria na desnaturação do tributo, excluindo diversas parcelas recebidas pelo contribuinte nas operações.

Dada a importância do tema e diante das premissas expostas, a inclusão do ICMS na base de cálculo das Contribuições deve ser declarada constitucional pela

Suprema Corte, uma vez que os valores relativos ao ICMS ingressam no patrimônio do vendedor do produto, estando incluso no preço e integrando o seu faturamento, assim como os demais custos. Não prosperam, portanto, os argumentos de que os valores recebidos a título de ICMS integram a receita do Estado, pois o ICMS, como um imposto indireto, ingressa no patrimônio do vendedor, inclusive no que se refere ao ônus tributário.

Apesar de constitucional a inclusão no ICMS na base de cálculo das Contribuições, a Suprema Corte poderá ter um posicionamento diverso. Não obstante, os argumentos apresentados para a ocorrência da modulação de efeitos, tendo como suporte o interesse social e a consequência do grande impacto econômico que afetaria as contas públicas, deve-se agir com cautela quando se trata de modulação de efeitos em matéria tributária, evitando desvirtuar o princípio da segurança jurídica, em prol de interesses de natureza preponderantemente econômica. A inconstitucionalidade é o maior vício de uma lei, devendo a modulação ser utilizada de forma a concretizar os direitos individuais dos contribuintes frente a atuação arbitrária do Estado.

Questões tributárias sempre envolverão grande quantia financeira e não deve um argumento de natureza unicamente econômica se sobrepôr às normas e princípios constitucionais, tendo em vista que a norma declarada inconstitucional é uma criação do Estado e, portanto, não pode ser usada para lhe proporcionar benefícios. Entender de forma contrária é ir contra o Estado Democrático de Direito. Caso o Supremo Tribunal Federal entenda pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, o pedido formulado pelo Fisco nos autos da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, no que tange à concessão de efeito *ex nunc* à decisão, não merece prosperar. A decisão deverá ter efeitos *ex tunc*, dado que os principais argumentos levantados pelo Fisco se referem apenas a graves danos ao erário provocados pelos inúmeros pedidos de repetições de indébito, que não passam de consequência lógica decorrente do enriquecimento sem causa, advindo da expropriação forçada do patrimônio dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE, Fábio Martins de: **A ADC 18 e a modulação temporal dos efeitos: Por que a eventual decisão acerca da inconstitucionalidade da inclusão da parcela do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS na ADC nº 18 não deve ter efeito ex nunc em benefício da Fazenda Nacional.** Disponível em: <<http://www.andrade.adv.br/site/LinkClick.aspx?fileticket=mphgCo2zNZE%3D&tabid=80&language=en-US>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BUFFON, Marciano, JUNIOR, Juliano Dossena: **A modulação de efeitos nas ações declaratórias de inconstitucionalidade em matéria tributária.** Rio Grande do Sul. Revista da AJURIS. V. 41, n. 133, mar. 2014. Disponível em: <<http://www.ajuris.org.br/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/231/166>>. Acesso em: 27 ago. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Planalto, Brasília, DF, 05 out. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 23 jul. 2016.

_____**Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Planalto, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 23 set. 2016.

_____**Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Planalto, Brasília, DF, 08 set. 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 23 jul. 2016.

_____**Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.** Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Planalto, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 23 jul. 2016.

_____**Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Planalto, Brasília, DF, 27 out. 1996. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 23 set. 2016

_____**Lei nº 9868, de 10 de novembro de 1999.** Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Planalto, Brasília, DF, 11 nov. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 23 set. 2016.

_____**Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 582.461/SP.** Recorrente: Jaguar Engenharia, Mineração e Comércio LTDA. Recorrido: Estado de

São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Brasília, DF, 17 ago. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 26 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 357.950/RS**. Recorrente: Companhia Riograndense de participações – CRP. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio, STF, Brasília, DF, 15 ago. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261412>>. Acesso em: 20 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18**. Requerente: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Melo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=18&classe=ADC&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 18 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 15 dez. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>>. Acesso em: 23 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.144.469/PR**. Recorrente: HUBNER COMPONENTES E SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA e Fazenda Nacional. Recorrido: Os mesmos. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 10 ago. 16. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200901124142>. Acesso em: 25 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Estatística e Relatório – Processos sobrestados em razão da Repercussão Geral**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoBOInternet/anexo/RG/Total%20de%20Processos%20por%20Tema.html>>. Acesso em: 29 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 150.755-PE**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Nordeste Segurança de Valores LTDA. Relator: Ministro Carlos Velloso. STF, Brasília, DF, 18 nov. 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211246>>. Acesso em: 20 set. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **PIS-COFINS-Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier latin, 2005.

HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Pesquisas Tributárias Série CEU-LexMagister nº 1**. Vol. 1. São Paulo: LexMagister, CEU, 2013.

KNOPFELMACHER, Macedo - **O Conceito de Receita na Constituição: Método para sua Tributação Sistemática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Pesquisas Tributárias Série CEU-LexMagister nº 1**. Vol. 1. São Paulo: LexMagister, CEU, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle Concentrado de Constitucionalidade: comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Pesquisas Tributárias Série CEU-LexMagister nº 1**. Vol. 1. São Paulo: LexMagister, CEU, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira: **O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS**. Revista da PGFN, Brasília/DF, Ano IV – Número 8/2014. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iv-numero-8-2014/ano-iv-numero-8-2014>>. Acesso em: 02 ago. 2016.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses,

NETO, Guilherme Cordeiro. **ICMS – Base de cálculo à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2001.

PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

POMBO, Barbara. **PGFN pede suspensão de todos os processos sobre a inclusão do ICMS no cálculo da Cofins**. JOTA, Brasília, DF, 14 ago. 2016. Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/pgfn-pede-suspensao-de-todos-os-processos-sobre-inclusao-icms-no-calculo-da-cofins>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

_____. **Receita Federal atualiza para R\$ 250 bilhões impacto de julgamento sobre Cofins**. JOTA, Brasília/DF, 08 out. 2014. Disponível em: <<http://jota.info/materias72-receita-federal-atualiza-para-r-250-bilhoes-impacto-de-julgamento-sobre-cofins>>. Acesso em: 20 nov. 2016.

SERRA, José; AFONSO, José Roberto R. **Tributação, Seguridade e Coesão Social no Brasil**. In CEPAL - Serie Políticas Sociales, n. 133. Santiago: Nações Unidas, 2007.

VASQUES, Ana Carolina Barros. **Segurança Jurídica e Modulação de Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade – Especificidades em Matéria Tributária**. Revista da PGFN, Brasília/DF, Ano III- Número 5/2013. Disponível em: <<https://gestao.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iii-numero-5-2013/ano-iii-numero-5-2013>>. Acesso em: 20 nov. 2016.

VISENTINI, Rafael Henrique. **A constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.** (RE) Pensando Direito. CNECEdigraf. V. 2. n.4, jul/dez 2012, p. 93/118. Disponível em: <<http://local.cnecsan.edu.br/revista/index.php/direito/article/view/51/46>>. Acesso em: 20 ago. 2016.

YAMASHITA, Douglas. **ICMS IVA princípios especiais: capacidade contributiva, não-cumulatividade, destino e origem.** São Paulo: gráfica editora, 2000.