

ROQUE ANTONIO CARRAZZA

1996
1997
1998
1999
2000
2001
2002
2003
2004
2005
2006
2007
2008
2009
2010
2011
2012
2013
2014
2015
2016
2017
2018
2019
2020
2021
2022
2023
2024
2025

ICMS

*15ª edição,
revisada e ampliada,
até a Emenda Constitucional 67/2011,
e de acordo com a Lei Complementar 87/1996,
com suas ulteriores modificações*
ROQUE ANTONIO CARRAZZA



**MALHEIROS
EDITORES**

*1ª edição,
revisada e ampliada.*

Costuma-se dizer, usando de uma metáfora, que, *embriõariamente*, todos os tributos encontram-se estruturados na Constituição. Ora, isto vincula as pessoas físicas, que não podem, enquanto tributam, afastar-se destes arquétipos constitucionais.

Estamos percebendo, pois, que a classificação constitucional dos tributos é, a um tempo, *nominal* e *conceitual*. *Nominal* porque, de fato, a Constituição rotulou, é dizer, deu nomes aos tributos: chamou um de imposto, outro de taxa, outro de contribuição social para a seguridade social, e assim por diante. Mas a Constituição foi além: também apontou o *regime jurídico* que todas as espécies e subespécies tributárias deverão necessariamente observar.

Destarte, podemos dizer que os contribuintes têm o direito constitucional subjetivo de só serem tributados de acordo com estas *regras-matrizes*.

A assertiva aplica-se, evidentemente, também às *contribuições sociais para a seguridade social patronais*, tributos previstos e estruturados no art. 195, I, da CF, que lhes aponta, inclusive, as *bases de cálculo possíveis*. Uma delas é o *faturamento* da pessoa jurídica, justamente a base de cálculo escolhida pelo legislador ao criar seja a "contribuição" para o PIS, seja a COFINS.

De fato, dispõe o art. 29 da Lei Complementar 70/1991 que a COFINS "incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza".

De seu turno, a Lei Complementar 71/1970, ainda em vigor, estabeleceu que a "contribuição" para o PIS será calculada com base no *faturamento* obtido pela empresa.

Muito bem, uma vez esclarecido que o PIS e a COFINS são tributos da espécie *contribuição social para a seguridade social* e que têm por base de cálculo o *faturamento* da empresa, podemos passar ao nosso assunto central.

2. O parágrafo único deste mesmo art. 2º manda excluir do faturamento, para fins de apuração da base de cálculo da COFINS, "o valor: a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal; e b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título, concedidos incondicionalmente".

Como depois veremos, o art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/1998 também manda excluir do faturamento o ICMS nos casos de substituição tributária, circunstância que não vem, porém, ao encontro da tese que estamos defendendo.

Uma das razões para a exclusão do imposto sobre produtos industrializados da base de cálculo escolhida pelo legislador ao criar seja a "contribuição" para o PIS, seja a COFINS,

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

1. Introdução. 2. Noção de "faturamento" ("base de cálculo possível" do PIS e da COFINS) no contexto do art. 195, I, da CF. 3. Ainda sobre a impossibilidade jurídica de o valor do ICMS figurar na base de cálculo do PIS e da COFINS. 4. A Lei 9.718/1998 e a questão objeto deste capítulo. 5. Considerações finais.

1. INTRODUÇÃO

Discutiremos, neste capítulo, a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social/PIS e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social/COFINS.¹

Sendo mais específicos, procuraremos demonstrar que, nos termos da Constituição e independentemente de qualquer lei ou entendimento fazendário, o ICMS não integra — e nem pode integrar — a base de cálculo de nenhum destes dois tributos, que é a mesma: o *faturamento* da empresa.

Como se sabe, a Constituição Federal não criou nenhum tributo, mas deu competências para que as pessoas físicas, queixando, venham a fazê-lo. Também classificou os tributos em espécies e subespécies.

A par disso, ela traçou a *regra-matriz* (a *norma-padrão de incidência*, o *arquétipo genérico*) de todas as exações, apontando-lhes, direta ou indiretamente, a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e a *aliquota possível*.

1. A natureza tributária destas exações foi sobejamente demonstrada no capítulo anterior.

1. INTRODUÇÃO

Discutiremos, neste capítulo, a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

2. NOÇÃO DE "FATURAMENTO" ("BASE DE CÁLCULO POSSÍVEL" DO PIS E DA COFINS) NO CONTEXTO DO ART. 195, I, DA CF

Faturamento não é um simples "rótulo". Tampouco, *venta conceitual*, é uma "caixa vazia", dentro da qual o legislador, o intérprete ou o aplicador podem colocar o que bem lhes aprouver.

Pelo contrário, *faturamento*, no contexto do art. 195, I, da CF (que menciona este instituto próprio do direito comercial), tem uma acepção técnica precisa, da qual o direito tributário não pode afastar-se.

De fato, desde as clássicas lições de Gian Antonio Micheli³ (ex-Catedrático da Universidade de Roma), aceita-se que o direito tributário é um "direito de superposição", na medida em que encampa conceitos que lhe são fornecidos pelo direito privado (direito civil, comercial, do trabalho etc.).⁴ Assim, por exemplo, quando a Constituição, em matéria de IPTU, alude à propriedade, é preciso buscar no direito civil a noção de propriedade. Quando a Constituição, em matéria de ICMS, trata de operação mercantil, é preciso buscar no direito comercial a noção de operação mercantil.

Muito bem, quando a Constituição, em matéria de contribuições sociais para a seguridade social, alude a *faturamento*, é preciso buscar no direito comercial (art. 187, I, da Lei 6.404/1976, que se encontrava em vigor quando da promulgação da Constituição Federal) este conceito. Depois, é certo que quando o texto constitucional alude, sem reservas ou restrições, a um instituto ou a um vocábulo jurídico, endossa o sentido próprio que possuem, na doutrina e na jurisprudência.

Ora, *faturamento*, para o direito comercial, para a doutrina e para a jurisprudência, nada mais é que a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas, no caso em estudo, por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da COFINS. Não o *faturamento* (que, etimologicamente, advém de *fatura*) correponde, em última análise, ao *somatório* do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. *Faturar*, pois, é obter *receita bruta* (Catequético da Universidade de Roma), aceita-se que o direito tributário é um *Corso di Diritto Tributario*, 1ª ed., Torino, UTET, 1972, pp. 26 e 31, e isto que há de ser observado, a fim de se de passagem, guarda sintonia com o art. 140 do CTN: Art. 110. A tributação 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 Organicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências das autoridades administrativas e a precisão buscar no direito comercial a noção de operação mercantil.

Muito bem, quando a Constituição, em matéria de contribuições sociais para a seguridade social, alude a *faturamento*, é preciso buscar

proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços.

Noutras palavras, *faturamento* é a contrapartida econômica, auferida, como *riqueza própria*, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas. Conquanto nesta contrapartida possa existir um componente que corresponde ao ICMS devido, ele não integra nem adere ao conceito de que ora estamos cuidando.

Indo ao encontro desta linha de raciocínio, a Suprema Corte pacificou e reafirmou, no julgamento dos RE 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, em sessão do dia 9.11.2005, a distinção entre *faturamento* e *receita*. Mais: deixou claro que *faturamento* é espécie de *receita*, podendo ser conceituado como o *produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços* — ideia que se ajusta, à perfeição, ao disposto no preceito do art. 187, I, da Lei 6.404/1976 (Lei das S/A).

Não vai nestas assertivas nenhuma novidade, porquanto já na década de 80 do século passado Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, debrecando-se sobre questão análoga, só que concernente ao PIS, deram consignado:

"Quando a lei do ICMS manda que se inclua o próprio valor do tributo na sua base (...) introduz-se especial mecânica que só pode produzir eficácia no âmbito estritamente compreendido nos fins da lei tributária; isto é, no plano específico e restrito da base de cálculo do ICM. Desdobrar ilações a partir desta disposição; projetando-as para outros campos, portanto, implicará alargamento do regime nitidamente excepcional, facultando a irradiação dos efeitos deste 'anormal' comando em esferas não visadas pelo seu sentido específico, com o que se cria uma situação de 'divergências típicas'. Conquanto fosse possível a interpretação de que 'Em consequência, o ICM não integra o valor da operação, a não ser para os específicos efeitos de cálculo dele próprio.

"(...) ao encontrar essa linha de raciocínio, a doutrina tributária, em especial, no julgamento dos RE 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, em sessão do dia 9.11.2005, a distinção entre *faturamento* e *receita*. Mais: deixou claro que *faturamento* é espécie de *receita*, podendo ser conceituado como o *produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços* — ideia que se ajusta, à perfeição, ao disposto no preceito do art. 187, I, da Lei 6.404/1976 (Lei das S/A).

"(...) vai receber assertiva semelhante no julgamento do RE 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, em sessão do dia 9.11.2005, a distinção entre *faturamento* e *receita*. Mais: deixou claro que *faturamento* é espécie de *receita*, podendo ser conceituado como o *produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços* — ideia que se ajusta, à perfeição, ao disposto no preceito do art. 187, I, da Lei 6.404/1976 (Lei das S/A).

"Quando a lei do ICMS manda que se inclua o próprio valor do tributo na sua base (...) introduz-se especial mecânica que só pode produzir

7 referiu-se a 'faturamento' ignorou — e isto é certo — as contingências distorções deste conceito, provocadas por injeção da legislação especial do ICM. Este efeito não está contido na lei complementar; 'faturamento', para os efeitos do PIS, não pode deixar de ser, objetivamente considerado, *senão a soma do limpo e singelo valor das operações comerciais realizadas*, excluído o *quantum* de ICM que nelas se repua integrado, em virtude de expressa determinação da lei fiscal, so para efeito de cálculo de IPI e de ICM.⁶⁵

Sem embargo de nossa opinião pessoal, manifestada no Capítulo III, no sentido de que nem mesmo o ICMMS pode ser incluído, em sua própria base de cálculo, o fato é que as colocações *supra* guardam *mutatis mutandis*, total pertinência ao tema ora objeto de nossas atenções.

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

Reforçando a ideia, cabe, aqui, estabelecer um paralelo com os clássicos ensinamentos de Alomar Balleiro acerca dos "ingressos" e "receitas". Assim se manifestou o inolvidável jurista:

"As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como 'entradas' ou 'ingressos'. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de 'movimento de fundo', sem qualquer incremento do patrimônio patrimonial, desde que estão condicionadas à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo. *Integram as receitas* o quantum de ICM que nelas se incorpora, em virtude de expressa determinação da lei fiscal, se para efeito de cálculo de IPI e de ICM."

Receita pública é a entrada que integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo vem acrescer o seu valor, como elemento novo e positivo, ao patrimônio da Base de Cálculo. O fato de que os cofres públicos guardam *mutatis mutandis*, em seus valores, a natureza de *ingressos de caixa*, que entram nos cofres públicos, a título definitivo, há ingressos de dinheiro que *integram o patrimônio público* e que a inclusão do ICMMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos "faturam ICMMS".

65. "Receita pública é a entrada que integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo vem acrescer o seu valor, como elemento novo e positivo, ao patrimônio da Base de Cálculo." O fato de que os cofres públicos guardam *mutatis mutandis*, em seus valores, a natureza de *ingressos de caixa*, que entram nos cofres públicos, a título definitivo, há ingressos de dinheiro que *integram o patrimônio público* e que a inclusão do ICMMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos "faturam ICMMS".

66. Uma *apropriação a Ciência das Finanças*, 13ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 116 (grifamos).

67. Uma *apropriação a Ciência das Finanças*, 13ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 116 (grifamos).

68. Uma *apropriação a Ciência das Finanças*, 13ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 116 (grifamos).

69. Uma *apropriação a Ciência das Finanças*, 13ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 116 (grifamos).

70. Uma *apropriação a Ciência das Finanças*, 13ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 116 (grifamos).

INCISÃO DO ICMMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS 637

nelas apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, nada acrescentando ao Erário.

Embora estas lições tenham sido dadas olhos fitos na arrecadação pública, podem, com as devidas adaptações, ser perfeitamente aplicadas ao assunto em análise. De fato, fenômeno similar ocorre no âmbito das empresas privadas quando valores monetários transitam em seus patrimônios sem, no entanto, a eles se incorporarem, por terem destinação predeterminada. É o caso dos valores correspondentes ao ICMMS (tanto quanto os correspondentes ao IPI), que, por injeção constitucional, as empresas devem encaminhar aos cofres públicos. Parafraçando Balleiro, tais valores não se integram ao patrimônio das empresas, "sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo", e, assim, não "vêm acrescer o seu valor, como elemento novo e positivo".

Portanto, a integração do valor do ICMMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil e que tem competência para instituí-lo (cf. art. 155, II, da CF).

A parcela correspondente ao ICMMS pago não tem, pois, natureza de *faturamento* (e nem mesmo de *receita*), mas de simples *ingresso de caixa* (na acepção *supra*). Não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS.⁷

Ademais, se a lei pudesse chamar de *faturamento* o que *faturamento* não é (e, a toda evidência, empresas não faturam ICMMS), cairia por terra o rígido esquema de proteção ao contribuinte traçado pela Constituição. Realmente, nos termos da Constituição, o PIS e a COFINS só podem incidir sobre o "faturamento", que, conforme vimos, é o somatório dos valores das operações comerciais realizadas. *A contrario sensu*, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo destes tributos: *mutanda*. É o caso dos valores correspondentes ao ICMMS (e do que Embuze-se que, se fosse dado ao legislador (ordinário ou complementar) redefinir as palavras constitucionais que delimitam o *campo tributário* das várias pessoas políticas, etc., na verdade, acabaria guindado a posição de Constituinte, o que, por óbvio, não é juridicamente possível.

Foi o que, *venia concessa*, fez o legislador da União ao não contemporizar, na alínea "a" do parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 157/76, o ICMMS com o PIS e a COFINS.

71. Esta *prática* não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, mas, por assim dizer, nele apenas "transita provisoriamente" (Federal) onde se encaixa e deve ser restituído e que tem competência para instituí-lo (cf. art. 155, II, da CF).

72. Uma *apropriação a Ciência das Finanças*, 13ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 116 (grifamos).

73. Uma *apropriação a Ciência das Finanças*, 13ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 116 (grifamos).

74. Uma *apropriação a Ciência das Finanças*, 13ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 116 (grifamos).

75. Uma *apropriação a Ciência das Finanças*, 13ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 116 (grifamos).

70/1991, a possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. A perplexidade que a omissão causa é tanto maior em se atendo para o fato de o aludido dispositivo haver (corretamente, diga-se de passagem) determinado a exclusão do IPI.

Com efeito, inexistente justificativa lógico-jurídica para este tratamento diferenciado, já que ambos os impostos têm estrutura semelhante (São "tributos indiretos"), não integrando o *faturamento*, tampouco, a receita das empresas.

Este mesmo parágrafo único, agora em sua alínea "b", manda excluir da base de cálculo da COFINS o valor "das vendas canceladas; das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente".

A nosso ver, a única interpretação, para este parágrafo único, que se coaduna com o *caput* do art. 2º da Lei Complementar 70/1991 — e com o próprio conceito constitucional de *faturamento* — é a que leva a admitir que tal relação é *exemplificativa*, e não *taxativa*, de modo que a ausência de previsão específica no tocante à exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS não pode ser havida como a admissão, *a contrario sensu*, de que o ICMS se inclua na referida base de cálculo.

Do contrário todos e quaisquer elementos que não aqueles expressamente excluídos pela lei poderiam compor a base de cálculo da contribuição em tela — o que, por óbvio, é incorreto.⁸

70/1991 Na verdade, o entendimento fazendário parte do pressuposto, de que a lei não contém palavras inúteis. Ora, a Ciência Jurídica de há muito demonstrou que se há algo que as leis têm em abundância, é justamente palavras inúteis. Palavras inúteis — permitimo-nos acrescentar — que só a interpretação sistemática consegue abolir.

Depois, como vimos, e revivemos ao longo deste livro, na base de cálculo de todo e qualquer tributo, deve confirmar sua hipótese de incidência. Assim, se a COFINS (tanto quando o PIS) incide sobre o faturamento da empresa, sua base de cálculo não pode alcançar valores que não o compõem (como o ICMS, devido pela empresa).

Irrelevante, portanto, que o parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 70/1991 não tenha se referido expressamente ao ICMS como

A nosso ver, a única interpretação, para este parágrafo único, que se coaduna com o *caput* do art. 2º da Lei Complementar 70/1991 — e com o próprio conceito constitucional de *faturamento* — é a que leva a admitir que tal relação é *exemplificativa*, e não *taxativa*, de modo que a ausência de previsão específica no tocante à exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS não pode ser havida como a admissão, *a contrario sensu*, de que o ICMS se inclua na referida base de cálculo.

Do contrário todos e quaisquer elementos que não aqueles expres-

passível de exclusão da base de cálculo da COFINS, já que tal exclusão é consequência inexorável da definição da base de cálculo contida no *caput*, além de consagrada pelo art. 195, I, da CF.

3. ANDA SOBRE A IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE O VALOR DO ICMS FIGURAR NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Retrillando caminhos, a base de cálculo assim do PIS que da COFINS deve necessariamente ser o *faturamento*, não sendo permitido ao legislador nela introduzir elementos estranhos (vg., o valor do ICMS), sob pena de malferir-se a *regra-matriz constitucional* destes tributos.

Em boa verdade científica, não é possível inserir na base de cálculo do PIS e da COFINS algo que *faturamento* não é. Fazê-lo enseja a cobrança de novo tributo, que refoge à competência tributária federal.

Tomamos a dizer que isto leva ao desvirtuamento do arquétipo constitucional do PIS e da COFINS, acarretando, assim, a criação de adicional de outro tributo, diferente daqueles cuja competência a Carta Suprema, em seu art. 195, I, reservou à União Federal.

Isto desconsidera, a todas as luzes, direito subjetivo fundamental dos contribuintes, qual seja, o de só serem tributados na *forma* e nos *limites* permitidos pela Constituição.

Em suma, a inclusão, na base de cálculo do PIS e da COFINS, do valor correspondente ao ICMS pago, abre espaço a que a União Federal complete-se com *exações híbridas e teratológicas*, que não se ajustam aos modelos de nenhum dos tributos que a Constituição, expressa ou implicitamente, lhe outorgou.

Eis por que estamos sempre mais convencidos de que o ICMS recolhido pelo contribuinte não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, que lhe são exigidos. Do contrário a base de cálculo destes dois tributos passaria a ser o *faturamento mais* o montante que paga a título de ICMS. Haveria, aí, nítido aumento dos tributos, pela indevida majoração de suas bases de cálculo. Indevída, porque sem respaldo, na Lei Suprema.

88. Permitimo-nos insistir que esta agregação de elemento espúrio (o valor do ICMS) à base de cálculo do PIS e da COFINS acaba por criar figuras canhestas, absolutamente inconstitucionais. Ou, *venia concessa, minoquinos tributários*, parte PIS, parte ICMS; parte COFINS, parte ICMS. Inconstitucional de fato, e não de direito, assim, e não de direito adicional de outro tributo, diferente daqueles cuja competência a Carta

Suprema, em seu art. 195, I, reservou à União Federal.

Isto desconsidera, a todas as luzes, direito subjetivo fundamental

Portanto, a menos que a base de cálculo destes tributos venha reposita (especialmente pelo Poder Judiciário) nos trilhos constitucionais, não se estará diante de autênticos PIS e COFINS.

4. A LEI 9.718/1998 E A QUESTÃO OBJETO DESTA CAPÍTULO

Posteriormente foi editada a Lei 9.718, de 27.11.1998, cujos arts. 2º e 3º, §§ 1º e 2º, I, estabelecem:

"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/IMI e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Interestadual e de Comunicação/ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, e os impostos PIS e COFINS.

Portanto, a nova lei manda excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS o ICMS, mas só "quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário." Portanto, foi editada a Lei 9.718, de 27.11.1998, cujos arts. 2º e 3º. A respeito, algumas considerações se impõem.

Antes de mais nada, observamos que a legislação começa a explicar o sentido que reputamos o mais correto e adequados: há, no texto, uma progressão na medida em que a própria União reconheceu que, pelo menos, quando o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços recolhem o ICMS, na condição de substitutos tributários, esta exação não pode figurar na base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS. Menos mal. Sinal de que os postulados constitucionais começam a ser levados em conta, e não apenas a vontade política, sendo irrelevantes o tipo de atividade por se exercer. Garifamos: assincronização 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

Today, absolutely, we cannot infer that, through this restrictive hypothesis, the ICMS can be excluded from the base of calculation of PIS and COFINS.

É que o art. 3º, § 2º, I, *in fine*, da Lei 9.718/1998 tem caráter meramente declaratório, isto é, explicitou o que estava implícito em nosso sistema constitucional. Não criou - ao contrário do que pode parecer, ao primeiro súbito de vista - nenhuma isenção tributária. Apenas reconheceu mais uma situação de não incidência.

De fato, as leis isentivas sempre preveem hipóteses em que a tributação ocorreria, caso elas não existissem. Melhor dizendo, nunca se ocupam com hipóteses que estão fora da regra-matriz constitucional do tributo.¹¹

Arrematando a ideia, temos, pois, que as leis isentivas só podem alcançar fatos que, em princípio, estão dentro do campo tributário da pessoa física que as edita. Só se pode isentar o que se pode tributar.

Quando não há incidência tributária possível (porque a Constituição não a admite) não há espaço para a isenção.

Aqui chegados, queremos consignar que a isenção não se confunde com a não incidência.

A não incidência é simplesmente a explicitação de uma situação que ontologicamente nunca esteve dentro da regra-matriz do tributo.

Para não ser absolutamente não incidência, isto é, situação de não incidência é inócua. É que as situações de não incidência de qualquer tributo - aí incluídos o PIS e a COFINS - independem de lei para serem reconhecidas. Decorrem da própria natureza das coisas, podendo e devendo ser deduzidas pelo labor exegético. Ou, se preferirmos, enquanto a isenção deriva da lei, a não incidência deriva da impossibilidade jurídica de tributar-se certos fatos, em face de a regra-matriz constitucional do tributo a eles não se ajustar.

De fato, as leis isentivas sempre preveem hipóteses em que a tributação ocorreria, caso elas não existissem. Melhor dizendo, nunca se ocupam com hipóteses que estão fora da regra-matriz constitucional do tributo.¹¹

II. Exemplificando, nenhuma lei municipal estabelece (e nem teria por que estabelecer) que sejam isentados os vendedores de bens ou prestadores de serviços. Por quê? Simplesmente porque os vendedores, na atual sistemática constitucional, absolutamente não podem ser tributados pelos Municípios. Muito menos por meio de ISS, que só alcança as prestações, em caráter negocial, de serviços de qualquer natureza (não os empreendimentos que os prestadores de serviços auferem). Constatado não a admitir) não há espaço para a isenção.

Aqui chegados, queremos consignar que a isenção não se confunde com a não incidência.

Sintetizando, não há como nem por que isentar uma situação de não incidência. Fazê-lo seria o mesmo, como diz o ditado popular, que "chover no molhado".

E foi o que fez, *venia concessa*, o dispositivo em foco, quando mandou "excluir" da base de cálculo do PIS e da COFINS o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário".

Logo, continuamos insistindo que em nenhuma hipótese o ICMS recolhido pelo contribuinte pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS que ele paga.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De nossa parte, estamos amplamente convencidos da existência do direito das empresas de não incluírem o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Quanto à possibilidade de acolhimento, pelo Poder Judiciário, das teses que acabamos de sustentar, nossa avaliação — como não poderia deixar de ser — é otimista. Estamos certos de que faltaria fundamento jurídico à eventual negativa do reconhecimento deste direito dos contribuintes.

ICMS

De qualquer modo, por uma questão de honestidade intelectual registramos, que, ao lado de decisões favoráveis, há inúmeras outras contrárias à nossa tese, inclusive no STJ.¹² Contudo, o que nos importa, que nos interessa, é a possibilidade de se chegar ao PIS e COFINS sem o ICMS incluído na base de cálculo do PIS. A venda de bens ou prestação de serviços em substituição do ICMS na base de cálculo do PIS: a contribuição do PIS tem como base de cálculo o faturamento da empresa. Requerir-se a *quantum* relativo ao ICMS integra, ou não, o faturamento, é uma questão que não se resolve em nível infraconstitucional, sem possibilidade de aver-tar-se ofensa ao art. 165, V, da Constituição pretérita. A ofensa ao citado

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

12. O STJ já pacificou o assunto no sentido de que tanto o PIS quanto a COFINS incidem sobre o faturamento global da empresa, e não somente sobre a parcela referente ao ICMS. Neste particular, tem aplicado, a espécie, as Súmulas 68 e 94, que têm, os seguintes enunciados: 68. A parcela relativa ao ICMS incluído na base de cálculo do PIS; 94. A parcela relativa ao ICMS incluído na base de cálculo do PIS. A possibilidade de acolhimento, pelo Poder Judiciário, das teses que acabamos de sustentar, nossa avaliação — como não poderia deixar de ser — é otimista. Estamos certos de que faltaria fundamento jurídico à eventual negativa do reconhecimento deste direito dos con-

dispositivo constitucional, se existente, seria indireta, reflexa, o que não autoriza a admissão do recurso extraordinário.

"II — Recurso extraordinário não conhecido."¹³

II — Já, em relação à COFINS o STF ainda não se manifestou definitivamente a respeito. Em setembro/1999 tivemos a oportunidade de lá fazer, em grau de recurso extraordinário, *sustentação oral* (a primeira, sobre esta matéria), defendendo justamente a tese que agora estamos esgrimindo. Na ocasião, obtivemos voto favorável do Relator, o Min. Marco Aurélio.¹⁴ Pediu vista o Min. Nelson Jobim, após o Min. Moreira Alves manifestar-se sobre questão prejudicial ao conhecimento do recurso, por ter a Lei Complementar 70/1991 sido declarada constitucional na ADC 1-DF.¹⁵

IIa — Em 22.3.2006, retornando o caso a julgamento, o Plenário deliberou, em face da alteração substancial na própria composição da Corte, a renovação do julgamento e da sustentação oral, encaminhando os autos ao Ministro-Relator.

Tendo sido reiniciado, em 24.8.2006, o julgamento do recurso extraordinário, os Mins. Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, César Peluso e Sepúlveda Pertence, acolhendo o voto condutor

13. RE 116.662-SP, rel. Min. Carlos Velloso, DJV 6/12/1996, COFINS (43)

14. RE 240.785-2-MG, voto proferido em 8.9.1999. S. Exa., em seu erudito voto, observou, com propriedade: "À base de cálculo da COFINS não pode extrair-se, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da COFINS faturam, em si, 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, imporia, na hipótese do tributo que é a COFINS, não sobre o faturamento, mas sobre o giro tributo da competência de União da Federação."

15. *Data maxima venia*, estamos convencidos de que a declaração de constitucionalidade da Lei Complementar 70/1991 não obsta, no caso, ao reexame da matéria. E que aquela não foi apreciada a questão da constitucionalidade da inclusão, na base de cálculo da COFINS, do valor correspondente ao ICMS. Em termos mais técnicos, ingressou, a respeito, controle via judicial.

Sobretudo, decidindo o Preterito Excelso que tal inclusão é inconstitucional, não estava declarando inconstitucional nenhum dos artigos da lei complementar em pauta. Apenas estava decidindo que a interpretação que vem sendo dada pela Receita Federal ao parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 70/1991 está em desarmonia com art. 195, I da CF. O julgamento do recurso extraordinário, em 24.8.2006, o julgamento do recurso extraordinário, os Mins. Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, César Peluso e Sepúlveda Pertence, acolhendo o voto condutor

A inexistência de tal identidade é a singela razão, pela qual os contribuintes questionam a inclusão, na base de cálculo da COFINS, do valor do ICMS, e não dos demais *custos* da empresa.

Todayria, para que a ideia não fique solta, cabe averiguar, ainda que de modo sumário, qual é o regime jurídico-constitucional do ICMS, que justifica a prevalência da nossa tese e põe por terra mais este argumento esgrimido pela Fazenda Nacional.

II — A CF, em seu art. 155, § 2º, I, submete o ICMS ao *princípio da não cumulatividade*, que se operacionaliza por meio do instituto da *compensação* ("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").

Como vemos, este regime jurídico faz do contribuinte de ICMS (tributo indireto) mero *agente arrecadador*.

Noutros falares, ele simplesmente transfere aos cofres públicos o montante de tributo que, ao cabo do processo de circulação, será suportado pelo consumidor final (*contribuinte de fato*).¹⁷

Ora, como, logicamente, as empresas não faturam impostos, a base de cálculo da COFINS não pode incluir o valor de exação que é apenas *o* de arrecadada de terceiros.

III — Ademais, a preponderar a tese, contrária, restaria, ferido o *princípio da não confiscatoriedade*, consagrado, no art. 150, IV, da CF, aplicável, sem sombra de dúvida, também, às contribuições patronais, destinadas ao custeio da Seguridade Social (caso da COFINS).¹⁸ Todavia, para que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS não ofenda esse princípio, um dos requisitos da *não confiscatoriedade* é sua efetividade, ou seja, ela deve ser real, concreta, e não meramente presumida ou fictícia pela Fazenda Nacional.

Dai por que a inclusão, na base de cálculo, da COFINS, de elemento (o valor do ICMS), que não reflete receita própria do sujeito passivo dispor, sua efetiva aplicação, para contribuir e acartar, aumento, no preço a pagar e a constituição, da carga tributária, não se dá, nem mesmo, em montante — *Em suma*, como incuma exposto, nenhuma injuridicidade há, na inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, dos custos suportados pela empresa a título de salários, FGTS, tarifas de luz, de água etc. (caso tributo indireto) mero *agente arrecadador*.

17 Não é por outra razão que se aplica aos casos de repetição de inquérito de ICMS no art. 166 do CTN, que seguiu na linha de Súmula 546 do STJ, pluribus o montante de tributo que, ao cabo do processo de circulação, será suportado pelo consumidor final (*contribuinte de fato*).¹⁷

Ora, como, logicamente, as empresas não faturam impostos, a base

regime jurídico-constitucional aplicável a tais valores fosse idêntico ao do ICMS. Como não é, o argumento fazendário cai por terra.

Esta, em síntese, a razão pela qual não causa qualquer estranheza — tampouco tipifica qualquer injuridicidade — a irsignação dos contribuintes circunscrever-se à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

III — Improcede, igualmente, a recentíssima tese fazendária no sentido de que o ICMS não deve ser expungido da base de cálculo da COFINS porque, sendo *imposto indireto*, seu montante é "recuperado" pela empresa, que o repassa ao preço final da mercadoria.

A prevalecer este "muito a propósito" entendimento, nenhuma empresa poderia insurgir-se contra as injurididades tributárias que a atingissem.

De fato, como é de compreensão imediata, as empresas, ao fixarem o preço de suas mercadorias, costumam levar em conta toda a carga tributária que suportam, inclusive a proveniente dos chamados *tributos diretos* (IR, IPVA, IPTU etc.).

Noutros termos, também a carga econômica dos *tributos diretos* que as empresas recolhem é suportada pelos consumidores finais das mercadorias. E nem por isso algum doutrinador até hoje sustentou que, mesmo quando devidos, os *tributos diretos* devem ser suportados pelas pessoas jurídicas, já que os valores que eles envolvem acabam "acrescidos" aos preços finais das mercadorias, e os valores são, portanto, do *Deposito*, e de todo em todo irrazoável pretender que o Pretório Excelso, guardião supremo da constitucionalidade, dos atos normativos, passe, ao largo do Direito, para intentar-se em searas puramente econômicas circunscritas à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Além de tudo, o novel argumento da Fazenda Nacional navega ao sabor da álea, já que a inclusão, ou não, do valor do ICMS no preço final da mercadoria, depende mais de circunstâncias de mercado que de razões jurídicas. Deveras, a nidade acontece, de a comerciante — seja para fazer frente à concorrência, seja para alcançar seus negócios, seja, ainda, para aumentar o capital de giro, da empresa — vender, a mercadoria com lucro *incipiente*, pelo preço, de custo, *grat*, até, *grat*, prejuízo, hipopress, em que, por, *grat*, mexista a "recuperação" candidamente acenada pelo Fisco.

E, logo, a eventual circunstância de o ICMS ser "recuperado" pela empresa, no momento da venda mercantil, absolutamente não, ilide a inconstitucionalidade da inclusão de seu montante na base de cálculo da COFINS (IR, IPVA, IPTU etc.).

Noutros termos, também a carga econômica dos *tributos diretos* que as empresas recolhem é suportada pelos consumidores finais das

III — Em conclusão, o faturamento (base de cálculo do PIS e da COFINS) não engloba o montante de ICMS a cargo do contribuinte, por não ser riqueza própria da empresa, mas receita do Estado-membro (ou do Distrito Federal).

648

ICMS

III — Em conclusão, o faturamento (base de cálculo do PIS e da COFINS) não engloba o montante de ICMS a cargo do contribuinte, por não ser riqueza própria da empresa, mas receita do Estado-membro (ou do Distrito Federal).

Capítulo XVII O LANÇAMENTO DO ICMS

1. Introdução. 2. Das modalidades de lançamento. Do lançamento por homologação. 3. Nossa posição.

1. INTRODUÇÃO

I — Uma vez ocorrido o *fato impositivo* (*fato gerador* "in concreto"), a obrigação tributária nasce. Ao nascer, já possui um *sujeito ativo*, um *sujeito passivo* e um *objeto*.

Em apertada síntese, o *sujeito ativo* é o credor do tributo, isto é, a pessoa que tem o direito subjetivo de arrecadá-lo; o *sujeito passivo* é o devedor do tributo ou, se preferirmos, a pessoa que tem o dever jurídico de efetuar seu pagamento; e o *objeto* é o *crédito tributário*, vale dizer, a quantia que o contribuinte deve ao Fisco (ou a quem lhe faça as vezes), a título de tributo.

Dentro de nossa óptica, como é fácil notar, inexistente obrigação — aí compreendida a obrigação tributária — sem o correspondente crédito. O crédito tributário, pois, é insito à obrigação tributária, e surge no exato instante em que esta última nasce; vale dizer, quando ocorre o *fato impositivo*.

Entretanto, para que o nascimento da obrigação tributária produza, no mundo jurídico, os efeitos que lhe são próprios é preciso que ocorra o chamado *processo de positividade*, isto é, que venha produzida, pelo agente competente, uma norma individual e concreta que declare, nos estritos termos da lei, a existência do tributo, seu sujeito ativo e seu sujeito passivo, bem como a importância que este deverá pagar àquele.

Assim, o agente competente deve (i) declarar, observados os procedimentos adequados, que ocorreu o *fato impositivo* e, em consequência, (ii) baixar uma norma individual e concreta imputando a relação jurídica tributária, de acordo com os critérios identificatórios contidos no conteúdo da norma geral e abstrata.

Em apertada síntese, o *sujeito ativo* é o credor do tributo, isto é, a pessoa que tem o direito subjetivo de arrecadá-lo; o *sujeito passivo* é o