

## O ICMS na Base do PIS e da Cofins: Incompetência, Iniquidade e Desigualdade

Humberto Ávila

### Introdução

O Presidente da República, representado pela Advocacia-Geral da União, ingressou com a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, com a finalidade de declarar a constitucionalidade do artigo 3º, parágrafo 2º, da Lei nº 9.718/1998.

A mencionada ação requer que o dispositivo acima referido, na parte que excluiu da base de cálculo das contribuições para PIS/Cofins os valores correspondentes às vendas canceladas, ao IPI e ao ICMS na modalidade de substituição tributária, seja interpretado no sentido de ter permitido a exclusão apenas desses itens e assim incluído, a contrário senso, o montante recebido a título de ICMS.

Tal interpretação é fundamentada, em primeiro lugar, no método interpretativo intitulado *argumentum e contrario*: ao excluir somente o IPI e o ICMS cobrado pelo mecanismo de substituição tributária, o legislador teria incluído os valores recebidos em razão da incidência do ICMS na base de cálculo das contribuições.

A referida interpretação é baseada, em segundo lugar, no conceito de faturamento supostamente previsto na Constituição Federal: de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a noção de faturamento englobaria a soma das receitas operacionais da empresa, o que incluiria os valores recebidos para o pagamento dos custos de produção, como seriam aqueles recolhidos como imposto sobre a venda de mercadorias.

Em caso de rejeição da pretendida interpretação, o autor da mencionada Ação Declaratória de Constitucionalidade requer seja a decisão proferida com efeitos prospectivos, por razões de segurança jurídica, tendo em vista a jurisprudência consolidada e até mesmo sumulada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido da inclusão dos montantes percebidos a título de ICMS na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita:

A interpretação proposta, no entanto, colide frontalmente com a Constituição, pelos seguintes fundamentos.

### 1. Interpretação Desconforme à Constituição

#### 1.1. Conflito com a base de financiamento

A interpretação proposta, no sentido de que os valores cobrados a título de ICMS integram a base de cálculo das contribuições sobre a receita ou o faturamento, baseia-se numa leitura parcial da Constituição.

Uma leitura integral da Constituição, porém, comprova que a União não pode instituir contribuições sociais sobre *qualquer base, com qualquer origem, de qualquer modo e com qualquer fim*. Não. A União Federal só pode instituir contribuições sobre *determinada base, com determinada origem, de determinado modo e para promover determinado fim*.

Como ficará evidente ao longo deste estudo, a União tem apenas competência para instituir contribuições sociais sobre a "receita ou o faturamento" "das empresas" desde que "com equidade" e para alcançar a "justiça social", nunca - repita-se: nunca - sobre "ingressos" das empresas "com iniquidade" e promovendo "injustiça social", como pretende fazê-lo quando propõe seja declarada a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sobre a receita.

Com efeito, o artigo 195 da Constituição prevê competência para a União financiar a seguridade social "mediante recursos provenientes" das contribuições sociais (*caput*) "da empresa" (inciso I) incidentes sobre a "receita ou o faturamento" (alínea "a"). Assim é a redação do referido dispositivo:

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

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

b) a receita ou o faturamento."

A leitura desse artigo demonstra que a *base de financiamento* é a *receita ou o faturamento da empresa*. E o Supremo Tribunal Federal já definiu que faturamento é o produto da venda de bens e da prestação de serviços resultantes das atividades operacionais da empresa.<sup>1</sup> Sendo assim, obviamente que os valores correspondentes ao ICMS, por não corresponderem ao produto da venda de bens e da prestação de serviços resultantes das atividades operacionais da empresa, não se enquadram no conceito de receita ou de faturamento.

#### 1.2. Conflito com a origem do financiamento

A Emenda Constitucional nº 20/1998 ampliou a base de financiamento para "a receita ou o faturamento" ao modificar o inciso I do artigo 195. O *caput* desse artigo, contudo, permaneceu o mesmo: a seguridade social será financiada mediante recursos provenientes de contribuições *do empregador, da empresa, do trabalhador e do importador*.

A Constituição utilizou, como se pode facilmente perceber pela leitura dos seus dispositivos pertinentes, o *critério subjetivo* no que se refere às origens dos recur-



Humberto Ávila  
é Livre-docente em  
Direito Tributário pela  
USP, ex-Pesquisador  
Visitante das  
Universidades de  
Harvard, EUA, e Bonn  
e Heidelberg,  
Alemanha, Doutor em  
Direito pela  
Universidade de  
Munique, Alemanha,  
Professor da  
Graduação e  
Pós-graduação da  
UFRGS, Advogado e  
Parecerista.

<sup>1</sup> RE nº 390.840, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ de 15.8.2006.

sos. Para a Constituição, importa *quem paga* - se o empregador, a empresa, o trabalhador ou o importador.

No caso ora analisado, a seguridade social será financiada com *recursos provenientes* de contribuições sociais *da empresa*. Assim, a União não pode instituir contribuições sociais sobre *qualquer base* nem com *qualquer origem*. Absolutamente. A União só pode instituir contribuições sobre determinada base (a receita ou o faturamento) proveniente de determinada origem (da empresa).

Tal conclusão, advinda do texto constitucional vigente, é reforçada pela análise do sistema legal que a Constituição visou constitucionalizar. A Lei Complementar nº 7/1970, existente antes do advento da nova ordem constitucional, previa o financiamento do PIS com base num fundo de participação composto de duas parcelas, uma delas “com recursos *próprios* da empresa, calculados com base no faturamento”. Foi precisamente esse sistema que a Constituição de 1988 *incorporou* ao seu texto quando passou a mencionar “recursos provenientes de contribuições sociais *da empresa*”.

Ora bem, se a seguridade social será financiada com recursos provenientes de contribuições sociais *da empresa*, ela - com a vênua para a trivialidade - não poderá ser financiada por contribuições incidentes sobre recursos *dos Estados*. Para a Constituição, reitere-se, importa *de quem* são os recursos sobre os quais incidirão as contribuições - no caso em questão, eles devem ser *da empresa*. Nada mais claro.

Interpretação diversa, no sentido de que a seguridade social será financiada por contribuições incidentes sobre recursos *dos Estados*, levaria à interpretação do inciso I sem conexão com o *caput* que ele visa explicitar e da alínea “b” sem vinculação com o inciso que ela pretende especificar.

A única interpretação *sistematicamente correta* dos dispositivos constitucionais antes referidos é no sentido de que a seguridade social será financiada por meio de contribuições que incidirão sobre os *recursos da empresa*. Entender diferentemente, com a permissão para a metáfora, é arrancar a cabeça do corpo e os membros do tronco. Em outras palavras, é decapitar e mutilar a Constituição.

Pois bem, a interpretação proposta na Ação Direta de Constitucionalidade, no sentido de que o ICMS está incluído na base de cálculo das contribuições sobre a receita, pretende exatamente isso: decapitar e mutilar a Constituição. Claro, se a seguridade social será financiada com recursos provenientes de contribuições *da empresa*, obviamente não poderá ser financiada por contribuições incidentes sobre recursos *dos Estados*. Nada mais óbvio.

A origem dos recursos sobre os quais incidirão as contribuições, já esclarecida pelo *caput* do artigo 195, fica reforçada quando são analisados os parágrafos inseridos pelas Emendas Constitucionais nºs 20/1998, 42/2003 e 47/2005: as contribuições sociais poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da *atividade econômica*; e a lei definirá os setores de *atividade econômica* para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento serão não cumulativas. Assim a Constituição:

“§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, *em razão da atividade econômica*, da uti-

lização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

§ 12. A lei definirá os *setores de atividade econômica* para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.”

Desse modo, o substrato da receita ou do faturamento é a *atividade econômica* geradora desses resultados. Quem exerce a atividade econômica é a empresa, não o Estado, de modo que quem obtém receita ou faturamento também é a empresa, não o Estado.

Isso significa que o *fato gerador* das contribuições sociais em comento não é um fato consistente numa atividade estatal, mas um fato decorrente de um comportamento do particular.

A receita ou o faturamento, portanto, são montantes decorrentes da “atividade econômica” “da empresa”. Essa constatação trivial revela algo da mais absoluta importância: o fato gerador das contribuições não é a receita ou o faturamento. A receita ou o faturamento é a sua base de cálculo. O seu fato gerador corresponde às *operações ou atividades* das quais *decorre* a receita ou o faturamento. Isso é decisivo.

Tanto é assim que, se o fato gerador das contribuições fosse “emitir faturas”, bastaria à empresa vender à vista e não emitir nenhuma fatura. Exatamente assim decidiu o Supremo Tribunal Federal: faturamento não pode ser definido como “emitir fatura”, mas como o produto da venda de bens e da prestação de serviços resultantes das atividades operacionais da empresa. A receita ou o faturamento é a *medida do fato gerador*, mas não o fato gerador propriamente dito. Este corresponde ao conjunto de operações ou atividades econômicas do qual se origina a receita ou o faturamento. Assim o voto do Ministro Cezar Peluso:

“Noutras palavras, o fato gerador constitucional da Cofins são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furtar à tributação.”<sup>2</sup>

Tudo quanto se disse até aqui serve para demonstrar que a origem dos recursos que compõem a base de cálculo das contribuições sociais em comento deve corresponder às *operações mercantis ou atividades econômicas* geradoras da receita ou do faturamento. As palavras de Ataliba e Giardino, escritas há mais de duas décadas, são absolutamente atuais:

“Assim, para haver ‘faturamento’ é indispensável que se tenham realizado operações mercantis, ou vendido produtos, ou prestado serviços, ou realizado operações similares. Sobre tais operações é que, no caso, recairá a incidência. Estas, teoricamente, as materialidades das hipóteses de incidência cuja quantificação pode expressar-se no faturamento.”<sup>3</sup>

Mas se o fato gerador das contribuições corresponde às operações geradoras da receita ou do faturamento, é evidente que os valores recolhidos em razão da incidência do ICMS não podem compor a sua base de cálculo, por dois motivos.

<sup>2</sup> RE nº 390.840, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ de 15.8.2006, p. 398.

<sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cleber. “PIS - Exclusão do ICMS de sua Base de Cálculo”. *Revista de Direito Tributário* nº 35. São Paulo: RT, 1986, p. 156.

De um lado, porque os valores recebidos a título de ICMS apenas *transitam* pelos cofres da empresa, sem ingressar definitivamente no seu patrimônio. Esses valores não são recursos da *empresa*, mas dos *Estados*, aos quais serão encaminhados. Entender diferente é confundir *receita* com *ingresso*. Receita transitória é contradição em termos, verdadeiro oxímoro, como o “fogo frio” a que fazia referência Camões.

De outro lado, porque os valores correspondentes ao ICMS *não representam* o valor das atividades econômicas exercidas pela empresa, mas apenas o valor do tributo que surge com a venda de mercadorias. Compreender de modo distinto é equiparar o valor representativo da *atividade econômica* com o valor qualificativo do *tributo* que recai sobre ela. É confundir resultado econômico de atividade particular com obrigação tributária que incide sobre ele.

### 1.3. Conflito com o critério de financiamento

A União, contudo, além de não poder instituir as contribuições sociais sobre qualquer base e com qualquer origem, como já demonstrado, também não pode instituí-las de *qualquer modo*. Ela só pode instituir as mencionadas contribuições do *modo determinado pela Constituição*.

A Constituição inicia o capítulo destinado à seguridade social estabelecendo princípios gerais, da seguinte forma:

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

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

V - *equidade na forma de participação no custeio.*”

Ao contrário de outras constituições, que estabelecem o objeto, mas sem definir o modo como ele será implantado, a Constituição Federal de 1988 instituiu o critério que deve orientar a forma de participação no custeio da seguridade social - a *equidade*.

Embora amplo, o conceito de equidade pode ser definido como um juízo relacional entre sujeitos apto a garantir o respeito ao indivíduo por meio do equilíbrio, da igualdade e da proporção. Nesse sentido, a equidade envolve um juízo com:

“atenção à *igualdade de tratamento*, à *ponderada distribuição de ônus e sacrifícios*, ao sentimento de humanidade, ao *respeito à pessoa* e às coisas dos outros ou de pertença comum, ao bom senso comum ressurgido da experiência e a um sentimento de justiça e de imparcialidade, traduzido em um espírito geral de moderação e de genérica compreensão civilizada”.<sup>4</sup>

No que diz respeito à igualdade de tratamento, a equidade inclui atenção:

“ao princípio da igualdade relativa, que saiba comensurar as avaliações ao valor relacional *do indivíduo* e ao teor das circunstâncias sobre as quais versam, senão também à *peculiaridade inerente à personalidade* e ao papel situacional *dos sujeitos*”.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> CHIODI, Giulio. *Equità - La Regola Constitutiva del Diritto*. Torino: Giappichelli, 2000, p. 39 - destaque nosso.   
 <sup>5</sup> *Op. cit.*, p. 51 - destaque nosso.

O juízo equitativo, em outras palavras, envolve a atribuição de um valor distintivo à pessoa humana nos seus aspectos particulares.

Mas se o juízo equitativo abrange a atribuição de um valor distintivo às particularidades do indivíduo e às suas circunstâncias, garantir equidade na forma de participação no custeio da seguridade social significa fazer com que os contribuintes participem *igualmente* de acordo com a *sua individualidade*.

Desse modo, as contribuições sociais só poderão incidir sobre elementos que manifestem a individualidade dos seus contribuintes. Sendo assim, as bases, sobre as quais elas recaem, devem estar vinculadas a elementos *próprios*, nunca *alheios*.

É precisamente aqui que aparece com nitidez a *iniquidade* da interpretação proposta na referida Ação Declaratória: ao defender que as contribuições sobre a receita deverão incidir sobre os valores cobrados a título de ICMS, está-se sustentando que elas deverão incidir sobre elementos *estranhos à individualidade* dos seus contribuintes.

De fato, o ICMS é um imposto indireto destinado aos Estados e que surge em razão da venda de mercadorias. Os valores recebidos pela empresa a título de ICMS para serem repassados aos Estados não representam remuneração pela prestação de qualquer tipo de atividade da empresa.

Sendo assim, aceitar que as contribuições sobre a receita incidam sobre os valores cobrados a título de ICMS é necessariamente admitir tratamento desigual: contribuintes que se encontram na mesma situação serão obrigados a pagar contribuições sociais com valores diferentes, unicamente porque submetidos a uma tributação estadual distinta. Dois exemplos são suficientes para demonstrá-lo.

Imaginem-se dois contribuintes exatamente iguais que vendam a mesma mercadoria, mas se situem em Estados diferentes: o contribuinte A, situado no Estado X, é tributado com alíquota de 12% de ICMS; o contribuinte B, situado no Estado Y, é isento. Embora exercendo a mesma atividade econômica, representada por idêntica receita, os dois contribuintes pagarão as contribuições sociais para o financiamento da seguridade social de forma absolutamente diferente, única e exclusivamente porque, embora iguais, estão situados em Estados diversos. Isso significa que a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sobre a receita leva à diferenciação entre os contribuintes com base na *localização*.

Concebam-se agora dois contribuintes situados no mesmo Estado que tenham a mesma capacidade exteriorizada por idêntico faturamento, mas que vendam mercadorias apenas similares: o contribuinte A vende peras e é tributado com alíquota de 12% de ICMS; o contribuinte B vende maçãs e é isento. Embora exercendo a mesma atividade econômica, representada por idêntica receita, os dois contribuintes pagarão as contribuições sociais para o financiamento da seguridade social de forma absolutamente diferente, única e exclusivamente porque, conquanto apresentem o mesmo faturamento, um vende maçãs e o outro, peras. Isso quer dizer que a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sobre a receita leva à diferenciação entre as empresas com base no *tipo de produto vendido*.

Esses exemplos, aos quais outros poderiam ser somados, evidenciam que a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita cria um *tratamento desigual* entre contribuintes. Isso ocorre porque os contribuintes são re-

lacionados com base num elemento que lhes é *totalmente estranho*: os contribuintes não pagam mais porque as suas atividades econômicas originam um faturamento maior, mas simplesmente porque as mercadorias vendidas se submetem a uma tributação estadual maior.

O princípio da igualdade, porém, não admite esse tipo de tratamento. Esse princípio pressupõe a relação entre dois sujeitos com base em uma medida de comparação que serve a um fim. Haverá violação à igualdade sempre que inexistir uma relação de razoabilidade entre a medida de comparação e o fim que justifica a sua utilização.<sup>6</sup>

Assim, quando os sujeitos são comparados não em razão do financiamento de despesas públicas, mas em razão da promoção de determinados estados de coisas, como a proteção do meio ambiente ou o desenvolvimento de uma região (fins externos), a medida de comparação não envolve elementos residentes nos próprios sujeitos, mas fora deles, como o grau de poluição ou a localização. A medida de comparação, nesse caso, deve servir de *meio* para a promoção do fim.

No entanto, quando os sujeitos são comparados em razão do financiamento de despesas públicas (fim interno), a medida de comparação deve necessariamente envolver elementos residentes nos próprios sujeitos, como a sua capacidade econômica ou sua individualidade. A medida de comparação, nessa hipótese, deve *corresponder* ao fim que ampara sua utilização.<sup>7</sup>

No caso ora em discussão, as contribuições sociais sobre a receita são cobradas para financiar a seguridade social, como instrumento de realização da justiça social. Sendo assim, o princípio da igualdade exige que os sujeitos sejam tratados de acordo com elementos residentes neles próprios, ainda mais quando o critério de diferenciação deve ser a equidade, que obriga que a medida justa de comparação resida nas *próprias pessoas* que são comparadas.<sup>8</sup>

A doutrina, a esse respeito, além de antiga, é bastante clara, no sentido de que a igualdade de tratamento exige que as pessoas sejam comparadas com base em elementos residentes nelas próprias:

“Juízos de justiça, como Aristóteles já havia demonstrado, remonta a um juízo sobre a *dignidade das respectivas pessoas*. O conceito de dignidade nesse sentido é um conceito formal, já que ele não contém nenhuma afirmação sobre qual é justa a medida de dignidade. De outro lado, porém, ele indicia que os juízos de dignidade e com isso também *os juízos de justiça devem ter alguma relação em sentido forte com as pessoas*, cujo tratamento é colocado em questão: eles devem concretizar uma propriedade que seja relevante para o respectivo tratamento. Se se deseja tratar duas pessoas de maneira justa, *a igualdade ou desigualdade de tratamento deve legitimar-se nas igualdades ou diferenças que existem entre elas ou que residam nelas próprias*.”<sup>9</sup>

No caso aqui em discussão, a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sobre a receita faz com que os contribuintes sejam tratados com base em

elementos que lhes são *alheios* ou *estranhos*: eles não irão contribuir mais ou menos para o custeio da seguridade social em razão de o faturamento oriundo da sua atividade econômica ser maior ou menor, mas em virtude da variação de um elemento que lhes é externo - o montante pago a título de imposto sobre a venda de mercadorias a um Estado. A tributação em favor da seguridade social não será feita em razão da individualidade das atividades econômicas reveladas pelo seu faturamento, mas em decorrência da tributação destinada a outro ente federado.

Tal forma de financiamento da seguridade social não poderia revelar maior iniquidade. Com efeito, quanto mais o contribuinte pagar para o Estado pela venda de mercadoria, mais ele irá contribuir para o financiamento da seguridade social! Ora, a iniquidade é manifesta: o critério de participação no custeio da seguridade social não reside na atividade econômica dos próprios contribuintes, mas na quantidade de recursos aportados a outro ente federado em razão de outra relação jurídica!

Esse critério de distinção, além de iníquo, é contrário ao ideal de igualdade, pois ele indiretamente diferencia os contribuintes, com a finalidade de financiar a seguridade social, com base em elementos que lhes são estranhos, como a localização, o tipo de mercadoria vendida ou o modo de tributação. O princípio da igualdade, todavia, só admite que os contribuintes sejam diferenciados com base em elementos racionais, concretos e baseados na natureza das coisas.<sup>10</sup>

#### 1.4. Conflito com a finalidade do financiamento

A mencionada iniquidade cresce em dimensão quando se verifica que o pressuposto do financiamento é a *solidariedade social* e a sua finalidade é a promoção da *justiça social*. Assim a Constituição:

“Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como *objetivo o bem-estar e a justiça sociais*.”

A solidariedade social consiste em uma espécie de *corresponsabilidade* de todos pelo desamparo de alguns. Ela se qualifica como uma comunidade de sacrifícios e, por isso, de cooperação dos indivíduos em favor de grupos ou da coletividade.<sup>11</sup>

Porém, se o pressuposto do financiamento da seguridade social é a solidariedade social, e esta traduz a corresponsabilidade de todos no seu custeio, está claro que os contribuintes só poderão ser responsáveis com base em elemento que resulte das suas próprias atividades e que lhes pertença, nunca com base em algo que não resulte das suas próprias atividades ou que não lhes pertença. Ninguém pode ser responsável pela parte que cabe a outro, como ocorre com a imputação de responsabilidade social com base noutros elementos que não o próprio resultado das suas atividades econômicas.

A justiça social, ao seu turno, exige a correção de desigualdades sociais por meio da proteção da dignidade humana, da redistribuição equânime de ônus e de sacrifícios, da proteção do trabalho e da promoção da seguridade social.<sup>12</sup>

<sup>6</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 42 e ss.

<sup>7</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 90.

<sup>8</sup> HUSTER, Stephan. *Rechte und Ziele - Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humblot, 1993, p. 166.

<sup>9</sup> HUSTER, Stephan. *Rechte und Ziele - Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humblot, 1993, pp. 209-10 - destaque nosso.

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 44.

<sup>11</sup> LEWINE, F. J. “Solidarité”. *Dictionnaire Encyclopédique de Théorie et de Sociologie du Droit*. 2ª ed. ARNAUD, André Jean (org.). Paris: LGDJ, 1993, p. 574.

<sup>12</sup> BADURA, Peter. *Staatsrecht*. Munique: Beck, 1986, p. 196.

No entanto, se a finalidade última do financiamento da seguridade social é a promoção da justiça social, e esta pressupõe a redistribuição *equânime* de ônus e de sacrifícios, é evidente que os contribuintes só poderão ser onerados em razão das suas próprias atividades, nunca em virtude de elementos que lhes são estranhos. Não se promove justiça social com base na divisão ímqua de responsabilidades, como ocorre com distribuição do ônus do financiamento da seguridade social sem relação com o resultado da atividade econômica dos próprios contribuintes.

Todas as considerações anteriores demonstram que a Constituição Federal só admite determinada base de financiamento da seguridade social (a receita ou o faturamento), com determinada origem (da empresa), com base em determinado critério (a equidade) e para promover determinado fim (a justiça social). A conjugação desses elementos afasta a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais, pois o ICMS não é receita da empresa e a sua incidência sobre os valores cobrados a esse título promove flagrante *iniquidade*. Pode-se economicamente afirmar que a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita colide frontalmente com a *teleologia constitucionalmente* aplicável a esses tributos.

## 2. Inadequação da Utilização do *Argumentum e Contrario*

É precisamente por todas as razões anteriormente expendidas que a interpretação *a contrario*, proposta pela mencionada Ação Declaratória de Constitucionalidade, não pode ser aceita. Isso porque essa técnica de interpretação só pode ser admitida quando compatível com a teleologia da lei. Assim, Larenz:

“É evidente que essa conclusão só é justificada quando a regra legal contém expressamente, ou no mínimo segundo o sentido, a palavra ‘apenas’, aqui inserida entre aspas, isto é, se a limitação da consequência normativa R for desejada claramente pelo legislador precisamente para a A ou é obrigatória *em razão da teleologia da lei*.”<sup>13</sup>

A aceitação ou não do *argumentum e contrario* não é uma questão de lógica, mas de valoração. Assim prossegue Larenz:

“A decisão por um ou por outro [método] não é de nenhum modo, como poderia uma análise superficial fazer transparecer, decorrente de um capricho subjetivo do respectivo julgador, mas *algo a ser feito de modo prudentemente com os meios do pensamento orientado a valores, o pensamento teleológico*.”<sup>14</sup>

Ora, os valores estabelecidos pela Constituição para o financiamento da seguridade social são a solidariedade, a equidade e a justiça. A inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais não apenas colide com a base de financiamento eleita (a receita ou o faturamento) e com a origem pressuposta (atividade econômica da empresa), mas também com os valores da solidariedade, da equidade e da justiça que devem necessariamente orientar a sua instituição. Sendo assim, é inaplicável o *argumentum e contrario*, como esclarece Wank:

“A conclusão invertida é a irmã da analogia. Ela significa: se a lei queria solucionar *apenas* este caso em determinado sentido, então outros casos não devem ser regula-

dos do mesmo modo. O decisivo é sempre saber se de acordo com outros critérios de interpretação (como: história do surgimento da lei ou seu fim normativo) se pode retirar da regulação um ‘só’. Sendo esse o caso, intervém a conclusão invertida, noutro caso é possível a analogia.”<sup>15</sup>

O que se propõe na referida ação é declarar constitucional a interpretação no sentido de que, se o legislador retirou da base de cálculo das contribuições sociais “só” as vendas canceladas, o IPI e o ICMS cobrado em substituição tributária, então outros montantes, como os cobrados a título de ICMS, devem ser nela incluídos. Tal argumento pela inversa, contudo, não pode ser aceito, pois a finalidade da lei e os valores que lhes são constitucionalmente sobrejacentes não permitem retirar da regulação um “só”.

Por fim, é preciso dizer que o fato de o IPI ser cobrado por técnica legislativa distinta da aplicada ao ICMS não tem importância jurídica alguma para o caso ora discutido: os dois tributos dizem respeito a valores que são de titularidade dos Estados, não dos contribuintes, não tendo qualquer vinculação com a *individualidade* manifestada pela sua receita ou pelo seu faturamento. Excluir da base de cálculo das contribuições aquilo que é cobrado a título de IPI, mas não aquilo que advém do ICMS, apenas porque a *técnica de cobrança* desses tributos é diferente, é inverter a ordem das coisas, interpretando a Constituição com base na legislação, e não a legislação com base na Constituição. É simplesmente interpretar o ordenamento jurídico de cabeça para baixo.

Todas as considerações feitas até o presente momento demonstram que a interpretação proposta na referida Ação Declaratória, no sentido de incluir na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita o ICMS, é totalmente equivocada, na medida em que ela: promove uma *leitura parcial* da Constituição; fundamenta-se em meros *fragmentos normativos* que regem a matéria; desconsidera os princípios que devem orientar a interpretação da regra de competência, especialmente os que fixam o critério (a equidade), o pressuposto (a solidariedade social) e a finalidade do financiamento da seguridade social (a justiça social); e confunde o fato gerador das mencionadas contribuições (prática de atividades econômicas pela empresa) com a sua base de cálculo (a receita ou o faturamento).

Ora, o fato gerador das contribuições sociais não é a receita ou o faturamento, mas as atividades econômicas das empresas que produzem esses resultados. Segundo a Constituição, a tributação dessas atividades deve ser feita de modo a medir a *individualidade das empresas*, de modo algum podendo ser baseada em elementos que lhes são externos. Admitir o contrário importa em violar a base de cálculo prevista pela Constituição (a receita ou faturamento das empresas) e o critério de repartição do ônus de financiamento da seguridade social (a equidade).

Em face de todo o exposto, resta claro que, de acordo com a Constituição de 1988, o artigo 3º, parágrafo 2º, da Lei nº 9.718/1998, quando excluiu da base de cálculo das contribuições para PIS/Cofins os valores correspondentes às vendas canceladas, ao IPI e ao ICMS na modalidade de substituição tributária, não pode ser

<sup>13</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3ª ed. Berlin: Springer, 1995, p. 209 - destaque nosso.  
<sup>14</sup> *Op. cit.*, p. 210 - destaque nosso.

<sup>15</sup> WANK, Rolf. *Die Auslegung von Gesetzen*. 3ª ed. Colônia: Carl Heymanns, 2005, p. 125.

interpretado como tendo incluído os valores recolhidos a título de ICMS. Como esses valores não correspondem ao conceito de receita ou faturamento da empresa, o silêncio do referido dispositivo não tem o efeito positivo que lhe pretende atribuir a referida Ação Declaratória de Constitucionalidade, pelo simples e singelo motivo de que o legislador não precisaria logicamente excluir algo que não está incluído na base de cálculo das contribuições sociais.

### 3. Proibição de Modulação de Efeitos

Não sendo acolhida a interpretação proposta, requer-se sejam adotados efeitos prospectivos à decisão de inconstitucionalidade, por razões de segurança jurídica, tendo em vista a jurisprudência consolidada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido da inclusão dos valores cobrados a título de ICMS na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita.

O argumento subjacente à mencionada Ação Declaratória é o de que a União teria confiado na constitucionalidade da inclusão do imposto na base de cálculo das contribuições, em razão das decisões do Superior Tribunal de Justiça, e não poderia ser agora frustrada com uma decisão em sentido contrário, sem que houvesse violação ao princípio da proteção da confiança, insito ao princípio da segurança jurídica.

Não é o caso, contudo, de adoção de efeitos prospectivos. Isso porque esses efeitos só podem ser acolhidos quando a decisão provocar grave insegurança jurídica. No caso ora examinado isso não ocorre.

A segurança jurídica pode ser entendida de dois modos: em sentido objetivo, como exigência de inteligibilidade, de confiabilidade e de previsibilidade do ordenamento jurídico (princípio da segurança jurídica); e em sentido subjetivo, como proteção de expectativas legitimamente constituídas em favor de algum sujeito (princípio da proteção da confiança).<sup>16</sup>

No caso ora em discussão, a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições não provoca insegurança jurídica em nenhum dos dois sentidos.

Ela não causa insegurança jurídica em sentido objetivo porque isso só ocorreria se a própria credibilidade do sistema jurídico como um todo estivesse correndo risco. Isso evidentemente não sucederá com uma decisão que declare a inconstitucionalidade de determinada interpretação que conduza à inclusão de um elemento na base de cálculo de um tributo. Trata-se de uma decisão isolada que afetará um número determinado de pessoas - aquelas que estiverem discutindo em juízo a questão ou aquelas que pagaram a maior nos últimos cinco anos e não foram, com isso, atingidas pela decadência. Errôneo supor que tal decisão afetará a credibilidade do sistema jurídico brasileiro - de modo algum.

A decisão pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições também não irá causar insegurança jurídica em sentido subjetivo.

O princípio da proteção da confiança impede que os sujeitos que tenham exercido seus direitos fundamentais com suporte em determinado fundamento normativo sejam depois prejudicados pela sua brusca e drástica modificação. Daí se dizer que esse princípio, aplicável aos portadores de direitos fundamentais, requer a presença dos seguintes requisitos: (a) uma base digna de confiança; (b) o exercício concreto da confiança; (c) a relação de causalidade entre o exercício da confiança e a base da confiança; (d) a mudança imprevista e negativa da base de confiança. Esses requisitos, no entanto, não estão presentes no caso desta ação.

Em primeiro lugar, porque não há exercício concreto de direitos fundamentais, mas mero exercício do poder de tributar. A União é pessoa política de Direito interno, que deve exercer sua competência nos estreitos limites previstos pela Constituição. Ela não exerce direitos fundamentais de liberdade. Não pode ela exercer competência ilegítima e pretender depois se beneficiar com a sua própria conduta anterior. Lembre-se que foi a própria União que instituiu as mencionadas contribuições sociais.<sup>17</sup>

Também não estão presentes os requisitos de aplicação do princípio da proteção da confiança, em segundo lugar, porque não há base digna de confiança. A suposta base de confiança da União são as decisões antigas do Superior Tribunal de Justiça. Essas decisões, porém, não servem de suporte para a expectativa de cobrança das contribuições sociais, por duas razões principais.

De um lado, porque o Superior Tribunal de Justiça não é competente para julgar matéria constitucional, como é o caso discutido na mencionada Ação Declaratória. Esta matéria está reservada pela Constituição ao Supremo Tribunal Federal. É notório. Desse modo, a União desde o início tinha conhecimento de que as referidas decisões poderiam ser modificadas pelo Supremo Tribunal Federal. Não se pode confiar naquilo que não é - por razões de competência - digno de confiança. Não se protege qualquer confiança, só a legítima.

De outro lado, porque as decisões do Superior Tribunal de Justiça, que originaram a sua Súmula nº 68, têm como base decisões do extinto Tribunal Federal de Recursos, cujo fundamento é a ordem constitucional anterior. Com efeito, o Incidente de Uniformização de Jurisprudência na Apelação Cível nº 123.073, que originou a Súmula nº 258 do Tribunal Federal de Recursos, foi julgado em 14 de junho de 1988, portanto, em período anterior à vigência da Constituição atual, sabidamente promulgada em outubro de 1998. Ora, não se pode confiar naquilo que não é - por razões temporais - digno de confiança. Repita-se: não se protege qualquer confiança, só a legítima.

Igualmente não se verificam os elementos necessários à aplicação do princípio da proteção da confiança, em terceiro lugar, porque não há qualquer demonstração de exercício concreto da confiança por parte da União nem relação de causalidade entre o exercício da confiança e a base da confiança. A União limita-se a afirmar, na sua petição, que teria planejado suas atividades com base na receita advinda da

<sup>16</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica - entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 279 e ss.

<sup>17</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica - entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 487 e ss.

inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, sem qualquer tipo de prova nesse sentido.

Em quarto lugar, não se aplica o princípio da proteção da confiança porque não há mudança, muito menos repentina.

Não há *mudança*, porque nenhuma decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal existe sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita na nova ordem constitucional. Nenhumá. O que há é uma decisão sobre a constitucionalidade da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, reconhecida com base no argumento de que, se não fosse assim, não se observaria o princípio da não cumulatividade. Sobre o tema ora discutido não há qualquer entendimento consolidado. Ora, não há mudança quando não há nada anteriormente firmado.

Muito menos há mudança *repentina*: De um lado, porque os contribuintes nunca aceitaram a inclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições. Há processos que tramitam há anos com a finalidade de afastar esse imposto da base de cálculo das contribuições sobre a receita. Uma decisão negativa do Supremo Tribunal Federal na antes mencionada Ação Declaratória de modo algum poderá surpreender a União - ela já sabe há muito tempo que a causa poderia ter um desfecho negativo. E não há surpresa quando o resultado poderia ser previsto.

De outro lado, porque o Recurso Extraordinário nº 240.785 já conta com um quórum de seis votos a um contra a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita. União sabe que o processo acima referido poderia ter um desfecho desfavorável desde 1992, quando ele se iniciou.

Mais, a União sabe que desde 1998, quando o processo chegou ao Supremo Tribunal Federal, poderia ocorrer um final negativo.

Pior ainda, a União sabe que desde 2006, quando ocorreu a votação com quórum de seis a um, esse resultado contrário, mais do que possível, é *provável*, quando não mesmo *certo*, não fosse a utilização desta ação declaratória. Ora, não há surpresa quando o resultado é esperado.

A União simplesmente pretende fazer crer que haveria jurisprudência consolidada sobre o assunto, cuja mudança levaria à quebra de suas expectativas legítimas. A verdade, porém, é bem outra.

A verdade é que a União sabe, desde 1992, que a matéria estava sendo discutida e que poderia ter um desfecho desfavorável e, no mínimo desde 2006, tem conhecimento claro e concreto de que o resultado lhe seria provavelmente desfavorável. Se ela planejou suas atividades com base na expectativa de julgamento favorável, planejou-as mal e sob sua inteira responsabilidade. Se ela sabia que havia discussões, é porque sabia que podia perder. E se sabia que podia perder não pode agora alegar quebra de expectativa. A quebra de expectativa pressupõe o desconhecimento prévio. É óbvio. Sendo assim, não pode a União agora pretender ficar com a receita que sabidamente não seria sua, sob a alegação de violação do princípio da segurança jurídica. Claro que não.

Ora, o princípio da segurança jurídica não protege o enriquecimento ilícito da União, muito menos o enriquecimento que se sabia de antemão poderia não se confirmar. Entender de modo contrário é baratear esse princípio fundamental, incenti-

vando o descumprimento futuro da Constituição pelos poderes que a deveriam cumprir.

Por fim, é preciso dizer que a perda de arrecadação com a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições não é fundamento para a manutenção dos efeitos pretéritos de lei inconstitucional. O fundamento é a segurança jurídica, não a segurança orçamentária. Fosse a perda da arrecadação fundamento para manter efeitos de leis inconstitucionais, quanto mais gravosa fosse a lei, e maior fosse a arrecadação dela resultante, maior seria a chance de ela ser mantida. Quanto mais inconstitucional ela fosse, mais chance teria de ser declarada... constitucional! Seria a institucionalização do princípio do quanto pior, melhor. Um escândalo - é isso que propõe a União, ao defender que deve ficar com os supostos 60 bilhões arrancados dos contribuintes sem autorização da Constituição.

### Conclusões

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