

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO

A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE  
CÁLCULO DA COFINS

ANNA CAROLINA BROCHINI NASCIMENTO GOMES

RIO DE JANEIRO

2008

ANNA CAROLINA BROCHINI NASCIMENTO GOMES

A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE  
CÁLCULO DA COFINS

Trabalho de conclusão de curso apresentado à  
Faculdade de Direito da Universidade Federal  
do Rio de Janeiro, como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Dr. Thadeu Andrade da Cunha

RIO DE JANEIRO  
2008

Gomes, Anna Carolina Brochini Nascimento.

A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. — 2008.

89 f.

Orientador: Dr. Thadeu Andrade da Cunha

Monografia (graduação em Direito) — Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito.

Bibliografia: f. 88-89

CDD 341.39632

1. Legislação trabalhista – Monografias. 2. Flexibilização da legislação trabalhista. I. Silva, Sayonara Coutinho Grillo Leonardo da. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Faculdade de Direito. III. Flexibilização da legislação trabalhista diante do princípios de proteção ao trabalhador.



ANNA CAROLINA BROCHINI NASCIMENTO GOMES

A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE  
CÁLCULO DA COFINS

Trabalho de conclusão de curso apresentado à  
Faculdade de Direito da Universidade Federal  
do Rio de Janeiro, como requisito parcial à  
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Thadeu Andrade da Cunha - Orientador

---

---

## **AGRADECIMENTOS**

À minha família, pelo apoio que me foi dado sempre.

Ao meu orientador, pelos conselhos e pela dedicação dispensada na orientação deste trabalho.

## **EPIGRAFE**

“O governante, na medida em que está no governo, não se engana; se não se engana, promulga a lei que é melhor para ele, e é essa que deve ser cumprida pelos súditos. De maneira que, tal como declarei de início, afirmo que a justiça consiste em fazer o que é conveniente pra o mais poderoso.”

Platão

## RESUMO

GOMES, Anna Carolina Brochini Nascimento. **A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS**. 2008, 89 f. Monografia (Graduação em Direito) — Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

A presente monografia analisar a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, assim como os argumentos mais sopesados para se considerar essa tributação como ilegítima e as consequências da declaração de sua inconstitucionalidade em relação aos contribuintes sujeitos a outros regimes jurídicos editados posteriormente. Para melhor compreensão do tema, buscou-se apresentar, de forma panorâmica e analítica, os mais relevantes aspectos de cada uma destas exações e da questionada tributação. Na primeira parte, volta-se à análise dos aspectos conceituais e históricos do ICMS, reservando-se à segunda parte o mesmo enfoque, todavia, em relação à COFINS. Com o exame destes tópicos, passa-se, então, ao estudo específico do tema apresentado, objetivando, deste modo, a demonstração da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, destacando-se as particularidades dessa tributação, a distinção conceitual entre ‘receita’ e ‘ingresso’ e a impossibilidade de tributação da receita de terceiros. Por fim, foram analisados os efeitos da declaração de inconstitucionalidade desta tributação pelo Supremo Tribunal Federal em relação aos regimes jurídicos hodiernamente existentes, pugnando-se pela ilegitimidade desta incidência em qualquer circunstância, bem como demonstrando que análogo raciocínio poderá ser estendido de forma a rechaçar semelhantes incidências tributárias da mesma sorte espúrias.

Palavras-chave: Inconstitucionalidade; ICMS; COFINS; Faturamento; Receita; Ingresso.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

CF – Constituição Federal  
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.  
CTN – Código Tributário Nacional  
DF – Distrito Federal  
IAA – Instituto do Açúcar e do Alcool  
IBC – Instituto Brasileiro do Café  
ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias  
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.  
ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza  
IVC – Imposto sobre Venda e Consignações  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
MG – Minas Gerais  
PEC – Proposta de Emenda Constitucional  
PIS – Programa de Integração Social  
STF – Supremo Tribunal Federal



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>2 ICMS: IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL</b> .....	12
2.1 <b>Considerações gerais: características</b> .....	12
2.2 <b>Base de cálculo</b> .....	20
2.2.1 <u>Conceito e função</u> .....	20
2.2.2 <u>A base de cálculo propriamente dita</u> .....	21
2.2.3 <u>A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo</u> .....	23
2.3 <b>Sujeição passiva</b> .....	27
2.3.1 <u>Sujeição passiva indireta: responsabilidade tributária por transferência e por substituição</u> .....	30
2.3.2 <u>Repercussão econômica</u> .....	32
<b>3 COFINS: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL</b> .....	34
3.1 <b>Breve histórico: origem da exação</b> .....	34
3.2 <b>Natureza jurídica da COFINS</b> .....	37
3.2.1 <u>Conceito de tributo</u> .....	37
3.2.2 <u>Espécies tributárias</u> .....	39
3.2.3 <u>Análise da natureza jurídica da COFINS</u> .....	41
3.3 <b>Base de cálculo da COFINS</b> .....	44
3.3.1 <u>Conceito de faturamento</u> .....	45
3.3.2 <u>Conceito constitucional de faturamento na visão do STF</u> .....	47
3.3.3 <u>Distinção entre conceitos de faturamento e receita bruta</u> .....	51
<b>4 A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS</b> .....	56
4.1 <b>Noções introdutórias</b> .....	56
4.2 <b>A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS</b> .....	59
4.2.1 <u>Distinção conceitual entre ‘receita’ e ‘entrada’</u> .....	59
4.2.2 <u>Intributabilidade das receitas de terceiros pela COFINS</u> .....	66
4.2.3 <u>Omissão na legislação no que tange ao ICMS</u> .....	67
<b>5. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS</b> .....	72
5.1 <b>Breve intróito: comparativo entre princípios e regras</b> .....	72
5.2 <b>Princípio da Capacidade Contributiva</b> .....	74
5.3 <b>Princípio da Seletividade do ICMS</b> .....	77
5.4 <b>Princípio da Não-cumulatividade do ICMS</b> .....	79
5.5 <b>Princípio da Imunidade Recíproca</b> .....	81
<b>CONCLUSÃO</b> .....	84
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	88

## INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por escopo demonstrar a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – na base de cálculo da COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal reiniciou o julgamento do recurso extraordinário nº. 240.785-MG. Até o momento, já foram proferidos seis votos a favor dos contribuintes, reconhecendo-se, com base no inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

O Ministro Marco Aurélio, relator do citado recurso, teve seu voto acompanhado por cinco Ministros, a saber, Ministros Ricardo Lewandowski, Carmén Lúcia, Carlos Ayres Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence, sendo que apenas o Ministro Eros Graus votou no sentido da manutenção do ICMS na base de cálculo da COFINS. Há de ressaltar, contudo, que ainda faltam se posicionar os Ministros Gilmar Mendes, Celso de Mello, Ellen Gracie e Joaquim Barbosa.

Pretende-se demonstrar com o presente estudo, em suma, que, conforme salientado pelo Ministro Marco Aurélio em seu voto, o ICMS não deve ser incluído na base de cálculo da COFINS em decorrência de seu valor não se enquadrar no conceito técnico-jurídico de faturamento previsto na Lei Maior.

Ademais, procurar-se-á demonstrar a ilegitimidade desta incidência tributária ainda que seja adotado um conceito mais amplo como o de receita bruta, o qual comporta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica sujeito passivo da exação. Entretanto, tem-se que o valor do imposto agregado ao preço final de venda da mercadoria ou do serviço configura verdadeiro ônus fiscal para o contribuinte, isto é, despesa, razão pela qual nunca poderia ser considerado pelo Fisco como parcela integrante quer do faturamento, quer da receita bruta dos contribuintes.

Neste diapasão, o presente estudo será analiticamente apresentado, bem como dividido em três partes, de sorte que, na primeira, discorrer-se-á sobre o ICMS – Imposto sobre

Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação -, seu histórico, principais características, base de cálculo e alguns fenômenos, tais como a sujeição passiva indireta e a repercussão econômica, os quais são sobremaneira relevantes para o presente estudo.

A segunda parte abordará aspectos atinentes à COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, como, por exemplo, seu supedâneo constitucional, sua natureza jurídica e os regimes jurídicos aos quais se encontra submetida; bem como sua base de cálculo, elemento fulcral para o presente trabalho, qual seja o conceito de faturamento adotado pela Carta Magna, e o entendimento consagrado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Com isto, pretende-se demonstrar que as alterações da base de cálculo desta exação introduzidas pela Emenda Constitucional nº. 20, de 15 de dezembro de 1998, não convalidaram a majoração da base de cálculo perpetrada pela Lei nº. 9.718, de 27 de novembro de 1998, erigida como sendo a receita bruta das empresas, a qual igualmente será conceituada e analisada. Pugna-se, portanto, pela verificação, no caso, da inexistência do instituto da constitucionalidade superveniente no direito brasileiro.

Destarte, na terceira parte, será apresentada a conclusão desta análise, pugnando pela inconstitucionalidade da inclusão na base de cálculo da COFINS do ICMS embutido no preço final da mercadoria ou do serviço, o que, na visão das autoridades fazendárias, ensejaria e justificaria a tributação; porém, em verdade, configura o desvirtuamento do regramento constitucionalmente previsto para esta exação, ocorrendo, desta forma, flagrante ofensa aos conceitos de faturamento e receita, esculpidos no inciso I, do artigo 195, da Carta Magna.

É de se ressaltar que o suporte legal que informa o julgamento do recurso extraordinário pendente de julgamento no STF contempla como base de cálculo da COFINS tão-somente o faturamento. Contudo, haja vista seu alargamento, introduzido posteriormente à lide deduzida em juízo, importa em que, hoje, haja expressa previsão legal para a incidência da COFINS sobre a totalidade das receitas das pessoas jurídicas, razão pela qual se faz necessário delimitar o conceito de receita, o qual não pode ser desvirtuado do que foi constitucionalmente estabelecido para o Sistema Tributário Nacional, a ponto de permitir a inclusão de valores que traduzem verdadeira despesa do contribuinte, tais como os impostos, já que expressam ônus fiscal para o contribuinte.

Demonstrar-se-á, assim, que, mesmo se considerando que a legislação em que se arrima o festejado julgamento esteja parcialmente ultrapassada, as discussões e os votos ali

proferidos certamente influenciarão, como já o fazem, o entendimento a respeito da possibilidade de se incluir, ainda hoje, o ICMS, bem como outros tributos indiretos representados nos preços das mercadorias e serviços (como, por exemplo, o ISS), na base de cálculo da COFINS, da contribuição para o PIS e dos demais tributos que incidam ou venham a incidir sobre a receita bruta total ou o faturamento das pessoas jurídicas.

É nesta assertiva que se lastreia este estudo, que objetiva a demonstração de que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS sempre foi – e continuará sendo – inconstitucional, sendo decorrência da crescente voracidade fiscal do Estado embasada em entendimento distorcido das autoridades fazendárias, que, indiscriminadamente, equiparam categorias e conceitos jurídicos distintos ao arrepio de princípios e conceitos consagrados na Carta Constitucional de 1988.

## **2 ICMS: IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL**

### **2.1. Considerações gerais: características**

O ICMS é um imposto de competência estadual e distrital, consoante a previsão do inciso II, do artigo 155, da Constituição Federal:

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

*(omissis)*

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.”

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu novo tratamento ao imposto sobre consumo, o qual, anteriormente à sua promulgação, era definido tão-somente como ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias, originado a partir do modelo francês de tributação, em virtude de ser este o primeiro País a adotar o sistema de valor agregado.

Com efeito, o legislador constituinte de 1988 acrescentou fatos econômicos de prestação de serviços, a saber, o de transportes intermunicipal e interestadual e de comunicação, como partes integrantes da incidência do ICMS. Há de se ressaltar, no entanto, que tais serviços, no regramento constitucional anterior, eram tributados pela União por intermédio do então denominado imposto único.

A Constituição Federal de 1988 reuniu diversas hipóteses de incidência, havendo por bem determiná-las como fato gerador do mesmo tributo, no caso, o ICMS. Nos dizeres do ilustre Roque Antonio Carrazza, a Carta Magna prevê a existência de cinco núcleos distintos de incidência do ICMS. Note-se:

“A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.”<sup>1</sup>

A Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, prevê, em seu artigo 2º, os casos de incidência do ICMS, a saber:

“Art. 2º. O imposto incide sobre:

I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributada dos Municípios;

V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do Imposto estadual.

§ 1º. O Imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;<sup>2</sup>

II – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, do petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.”

Foge ao escopo do presente estudo a análise pormenorizada de cada uma dessas hipóteses de incidência. Neste contexto, cabe analisar apenas o ICMS incidente sobre as operações mercantis, ou seja, sobre a circulação de mercadorias, posto ser o economicamente

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, pp. 34-35.

<sup>2</sup> Redação alterada pela Lei Complementar nº. 114, de 16 de dezembro de 2002.

mais rentável, sendo as quantias auferidas por meio da tributação por ICMS sobre maneira expressivas. Com isto, o ICMS é, individualmente, o imposto responsável pela maior arrecadação do País, tendo sua base econômica tributável reajustada automaticamente pelo mercado.

Na Proposta de Emenda Constitucional relativa à Reforma Tributária<sup>3</sup>, ora em discussão no Congresso Nacional, pretende-se a alteração da competência legislativa para regulamentar o ICMS, transferindo-a para a União, porém, destinando aos estados-membros e ao Distrito Federal o produto de sua arrecadação.

A hipótese de incidência do ICMS sobre as operações mercantis não é novidade do legislador constituinte de 1988, já tendo ocorrido similar previsão com o ICM da Constituição de 1967 que, por seu turno, originou-se do IVC – Imposto sobre Venda e Consignações, previsto na Constituição de 1946. A inovação da Carta Magna de 1988 traduz-se no alargamento da incidência do ICMS para outros serviços, tais quais descrição acima.

Com efeito, a tributação por meio de ICMS incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias ocorre tão-somente quando haja circulação jurídica das mercadorias, não bastando, pois, apenas a física (a qual ocorre, por exemplo, com a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte), posto que somente aquela pressupõe a transferência de posse ou propriedade da mercadoria. Esta tese encontrou vários adeptos, entre os quais Souto Maior e Geraldo Ataliba, tendo sido pacificada com a edição do verbete sumular nº. 166, do Superior Tribunal de Justiça.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> A expressividade das receitas auferidas com a tributação por meio de ICMS é incontestável. Muito tem-se falado sobre a nova Proposta de Emenda Constitucional (PEC), que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Em sua Exposição de Motivos, o Sr. Guido Mantega, atual Ministro de Estado de Fazenda, assim elencou os objetivos da proposta: “simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada ‘guerra fiscal’ entre os Estados.” Para a consecução destes objetivos, a Proposta introduz uma série de mudanças na estrutura de diversos tributos, entre outras, quanto aos de competência da União, prevê a unificação da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-Combustível), criando-se, deste modo, o Imposto sobre o Valor Adicionado Federal (IVA-F). No tocante ao ICMS, haja vista a complexidade da legislação decorrente do fato de cada um dos Estados manter sua própria regulamentação, de sorte que existem 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes, a proposta prevê a criação de um novo ICMS, contemplando competência conjunta para o imposto. Assim, mitiga-se a competência individual que cada Estado possui para normatização do tributo (preservando-se, contudo, a adequação ao regramento estabelecido pela Lei Complementar nº. 87/96), a fim de que esse imposto seja instituído por uma lei complementar de vigência nacional. Este “novo ICMS” tem a mesma abrangência em termos de mercadorias e serviços do que o ICMS atualmente existente e continuará sendo cobrado pelos Estados, todavia, com alíquota nacionalmente fixada.

<sup>4</sup> Súmula nº. 166, do Superior Tribunal de Justiça: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”, editada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, DJ de 23/08/1996, com base nos seguintes precedentes: REsp 9.933-SP, REsp

Com efeito, o inciso III, do artigo 146, da Constituição Federal determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, englobando este conceito, à luz do Código Tributário Nacional, a regulamentação sobre legislação tributária, crédito tributário, obrigação tributária e administração tributária. Note-se:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(*omissis*)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”<sup>5</sup>

Neste diapasão, o ICMS é regulado por uma lei de abrangência nacional, que é a Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como *Lei Kandir*, a qual estabelece as regras gerais sobre ICMS, sendo certo que às leis estaduais apenas é dada a tarefa de complementar a lei nacional, tratando de questões e particularidades locais.

Pode-se caracterizar o ICMS como tributo indireto que onera o consumidor final da mercadoria ou serviço por ele tributado, haja vista que a empresa que vende a mercadoria ou presta o serviço ter qualidade de mera repassadora do imposto aos cofres públicos, sendo este verdadeiro ônus do consumidor final em razão do fenômeno conhecido como repercussão econômica.

Trata-se de um imposto de natureza real porque, para sua apuração e incidência, desconsideram-se os elementos subjetivos do sujeito passivo, principalmente, os atinentes à capacidade contributiva, de forma que dois contribuintes suportarão o mesmo ônus fiscal relativo ao ICMS, ainda que a renda bruta anual dos dois seja sobremaneira discrepante.

---

32.203-RJ, REsp 36.060-MG e REsp 37.842-SP.

<sup>5</sup> Alínea *d* acrescentada pela Emenda Constitucional nº. 42, de 19 de dezembro de 2003.



A doutrina é peremptória ao afirmar que o ICMS é um imposto de finalidade eminentemente fiscal, porque visa à arrecadação de recursos para os estados-membros e o Distrito Federal, dentro da lógica de repartição de competências tributárias delineadas pela Carta Magna, sendo, como já exposto acima, a principal fonte de receita tributária destes entes federativos.

Não se pode olvidar do caráter seletivo do ICMS, em virtude de ter o legislador constituinte facultado ao legislador estadual estabelecer alíquotas diferenciadas em função da essencialidade das mercadorias ou serviços, ou seja, conforme o seu grau de necessidade e utilidade, seguindo o que prescreve o inciso III, do parágrafo 2º, do artigo 155, da Lei Maior.

“Art. 155. (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:<sup>6</sup>

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.”

Desta sorte, as mercadorias mais essenciais para a coletividade devem ser menos oneradas pela tributação, enquanto as mercadorias menos essenciais, devem suportar maior carga tributária. Assim, quando a seletividade for adotada, o ICMS adquirirá também fim extrafiscal, porque será empregado como mecanismo apto para a intervenção estatal no domínio sócio-econômico.

Ademais, o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação, conforme previsão do art. 150, do Código Tributário Nacional, de forma que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, a qual, ao final do procedimento, anuindo com os valores recolhidos pelo contribuinte, o homologará. Neste sentido:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

---

<sup>6</sup> *Caput* do parágrafo segundo com redação determinada pela Emenda Constitucional nº. 3, de 17 de março de 1993.

§ 2º. Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3

º. Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Tem-se, portanto, que, sendo tributo sujeito a lançamento por homologação, a apuração do valor de imposto devido será feita pelo próprio contribuinte, devendo-se deduzir, em razão da não-cumulatividade, o valor suportado do imposto, na qualidade de crédito, em decorrência da entrada de mercadoria no estabelecimento, recolhendo apenas o saldo em virtude da saída de mercadoria do estabelecimento.

De acordo com o inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 155, da Constituição Federal, o ICMS será não-cumulativo, compensando-se, deste modo, 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. Note-se:

“Art. 155. (...)

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

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.”

O insígne Hugo de Brito Machado assim discorreu sobre o tema:

“A não-cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos de nosso sistema tributário. Técnica copiada dos franceses, que a instituíram nos anos 50, como forma de incrementar a integração da Comunidade Econômica Européia, foi adotada entre nós pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965. seus defensores afirmam ser ela um instrumento de modernidade, mas a experiência já demonstrou que a não-cumulatividade é inteiramente inadequada para o Brasil.

O grande número de dispositivos introduzidos na Constituição Federal na tentativa de normatizar adequadamente a compensação do imposto em cada

operação é expressivo da inadequação dessa técnica para um imposto estadual numa Federação com enorme desigualdades econômicas entre as suas diversas unidades e com a dimensão territorial de nosso País.”<sup>7</sup>

Em que pesem as críticas tecidas por Hugo de Brito Machado e transcritas acima, Roque Antonio Carrazza confere vasta relevância para a não-cumulatividade do ICMS, a qual guarda relação com o fato de ser o ônus financeiro deste imposto transferido para o consumidor final, adquirente da mercadoria ou do serviço, ou seja, sendo um imposto que onera o consumo e de incidência plurifásica, a não-cumulatividade reduz o impacto da carga tributária final a ser suportada pelo contribuinte de fato.

Não é por outro motivo que o ICMS é considerado um imposto neutro, este considerado aquele imposto que não produz efeitos econômicos paralelos como a distorção na formação de preços. Para corroborar este entendimento, impende trazerem-se à colação as lições de Alcides Jorge Fonseca, a saber:

“Significa, também, do ponto de vista do processo de circulação de riqueza, que não distorce a formação dos preços, pois independentemente do número de operações, o imposto será igual à multiplicação da alíquota pelo preço da última saída, ou seja, gera receita sem produzir outros efeitos econômicos paralelos.”<sup>8</sup>

A incidência plurifásica do ICMS decorre da circunstância de ser um imposto que grava economicamente todas as etapas de circulação de riquezas, não sendo considerado um tributo com incidência “em cascata”, justamente em razão do princípio da não-cumulatividade, posto que, com sua aplicação, o ICMS incidirá apenas sobre o valor acrescido e não sobre o valor total da operação, como ocorria com o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações, precursor do ICMS, como visto acima.

Por fim, cite-se que Roque Antonio Carrazza é taxativo no sentido que o crédito de ICMS é um direito subjetivo de índole constitucional, reservado ao contribuinte e que, por isso, nenhuma lei ou ato normativo (como, por exemplo, decretos e portarias) ou até mesmo interpretação dada pelo aplicador do Direito pode restringir o seu alcance e os seus efeitos, *in verbis*:

---

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2008, 29ª ed., p. 377.

<sup>8</sup> COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, São Paulo: Resenha Tributária, p. 34.

“O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao *princípio da não-cumulatividade*, que, tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não pode ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos anulado por normas infraconstitucionais, como melhor veremos em seguida. (*omissis*)

A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma *diretriz imperativa*, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o *princípio da não-cumulatividade* do ICMS. (*omissis*)

Percebemos, destarte, que a *não-cumulatividade* do ICMS só pode ser corretamente compreendida segundo os critérios estabelecidos em nossa Carta Magna. Em outros termos, nem lei nem atos administrativos podem livremente disciplinar este instituto.

É, em suma, nos *efeitos jurídicos* da compensação determinada pela Carta Magna, que se encontra a *essência* da não-cumulatividade do ICMS.

Há, portanto, uma ‘cumulatividade’ no ICMS vedada pela Constituição, que fica inibida pela eficácia jurídica do sistema de compensação nela previsto.

Por meio do *princípio da não-cumulatividade* do ICMS o Constituinte beneficiou o contribuinte (*de direito*) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final (*contribuinte de fato*), a quem convêm preços mais reduzidos ou menos gravosamente onerados pela carga tributária.

Portanto, com a *não-cumulatividade*, mereceram tutela constitucional o contribuinte do ICMS particularmente considerado e, de modo mais amplo, o interesse econômico nacional.”<sup>9</sup>.

Analisadas as principais características deste tributo, ainda que de forma sucinta, passar-se-á a discorrer sobre os outros elementos básicos desta exação, os quais têm fundamental importância para o presente estudo.

## 2.2 Base de cálculo

---

<sup>9</sup> CARRAZZA. *Op. cit.*, pp. 289-291.

### 2.2.1 Conceito e função

A base de cálculo do tributo tem função dúplice, posto servir tanto para a quantificação da obrigação tributária que deve ser adimplida pelo sujeito passivo, quanto para a confirmação da natureza jurídica específica do tributo, devendo, neste tocante, guardar referibilidade com a matriz constitucional.

Neste sentido, o mestre Paulo de Barros Carvalho leciona que são funções da base de cálculo:

“Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo do fato imponible, que se consubstancia num comportamento de uma pessoa. Este atributo, além da característica mensuradora, é fator de enorme significação, pois revela ao estudioso precisamente aquilo que está sendo dimensionado, equivale a dizer, firma e declara, com solidez e exatidão, a natureza do fato que está sendo avaliado na sua magnitude. Pode ser utilizado, com ótimas perspectivas, para confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material das hipóteses tributárias. Confirmar, sempre que a grandeza eleita for apta para medir o núcleo que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Infirmar, quando a medida for incompatível com o critério material enunciado pela lei. E afirmar, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, fixando-se, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo dimensionada.”<sup>10</sup>

Essencial se faz, para o deslinde da matéria em debate, a precisão científica do conceito de base de cálculo. Neste diapasão, mister se faz trazer a colação o entendimento do mestre Geraldo Ataliba que a define como:

“Base de cálculo é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária, concreta, do *quantum debeat*ur.

A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na hipótese de incidência (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da hipótese de incidência). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da hipótese de incidência; é propriamente uma medida sua”<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4ª. ed., São Paulo, Saraiva, pp. 345-346.

<sup>11</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 6ª. ed., São Paulo, Malheiros, p. 108.

Com o mesmo conteúdo, a define o professor Paulo de Barros Carvalho:

“(...) a grandeza instituída na consequência da regra matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto na no núcleo do fato jurídico para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.”<sup>12</sup>

No mesmo sentido são os ensinamentos de Aires Barreto para quem: “Consiste a base de cálculo na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário. Espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir.”<sup>13</sup>

A doutrina<sup>14</sup>, pois, é enfática ao destacar a importância da base de cálculo como elemento componente da regra de incidência, a qual conforme exposto acima, serve tanto para medir as proporções do fato impositivo, quanto para definir a natureza jurídica específica da exação em enfoque.

### 2.2.2 A base de cálculo propriamente dita

Feitas estas considerações iniciais, impende assinalar que, embora a Constituição não tenha delimitado expressamente a base de cálculo do ICMS - tal como fez em relação à COFINS, implicitamente traçou diretrizes de observância imperiosa, razão pela qual a base de cálculo do ICMS deve guardar relação ou com a operação de circulação de mercadoria ou com a prestação de serviço realizada, sob pena de se desconfigurar o tributo.

Neste diapasão, a base de cálculo do ICMS será o valor de saída da mercadoria, no caso das operações mercantis, e, nas prestações de serviços, o preço do serviço prestado, consoante a previsão do inciso I, do artigo 13, da Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996. Confira-se:

---

<sup>12</sup> CARVALHO. *Op.cit.*, p. 87.

<sup>13</sup> BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: RT, 1986, p. 38.

<sup>14</sup> Neste sentido, pode-se citar, entre outros, Rubens Gomes de Sousa, Amílcar de Araújo Falcão e Alfredo Augusto Becker.

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação.

II – na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III – na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;”

No entanto, o inciso I, do parágrafo 1º, do artigo 13, da Lei Complementar nº. 87/1996 estabelece que a base de cálculo do ICMS corresponde ao valor da operação ou prestação de serviço somado ao próprio tributo, *verbis*:

“Art. 13. (...)

§1º. Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo:<sup>15</sup>

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.”.

Vozes abalizadas da nossa Doutrina se insurgiram em face deste entendimento, o qual culmina em alargamento da base de cálculo do ICMS e conseqüente aumento das receitas a serem auferidas pelo ente federativo competente. Não obstante uma dissertação pormenorizada quanto à constitucionalidade deste dispositivo e desta sistemática de tributação fuja à alçada do presente estudo, para o qual a base de cálculo do ICMS será tida nos exatos termos previstos na Lei Complementar nº. 87/1996, breves considerações serão tecidas a seguir, haja vista a relevância deste conceito para o tema em cotejo.

### 2.2.3 A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo

A questão do “cálculo por dentro” do ICMS não é recente, tendo sido iniciada ainda sob a vigência da Constituição de 1967, quando o parágrafo 7º, do artigo 2º, do Decreto-lei

---

<sup>15</sup> Redação determinada pela Lei Complementar nº. 104, de 16 de dezembro de 2002.

nº. 406, de 31 de dezembro de 1968<sup>16</sup> já continha a determinação de que o montante do ICM deveria integrar sua própria base de cálculo.

Todavia, sendo o antigo ICM e o atual ICMS impostos indiretos, nos quais se verifica sua repercussão econômica, através da qual o ônus financeiro da tributação é efetivamente suportado pelo contribuinte de fato e não pelo de direito, a majoração da carga tributária devida decorrente da sistemática de cobrança introduzida pela Lei Complementar nº. 87/96 foi parcamente questionada.

Neste sentido, aliás, é a brilhante lição do ilustre Roque Antonio Carrazza<sup>17</sup>:

“Primeiro que tudo, é óbvio que não podemos justificar uma inconstitucionalidade presente com inconstitucionalidades passadas. A reiteração da inconstitucionalidade não a torna constitucional, como é cediço.

Depois, este aparente *conformismo* tem uma explicação lógica: quem, na quase totalidade dos casos, suporta a carga econômica do ICMS não é o realizador de seu *fato imponible* (o comerciante, o industrial ou o produtor), mas o *consumidor final* da mercadoria. Este vê incluído no preço da mercadoria que adquire o *quantum* de ICMS recolhido nas operações mercantis com ela anteriormente praticadas. Não é por outra razão que o ICMS é considerado, pela Economia, um “imposto indireto”.

Ora, na medida em que o tributo é suportado economicamente por terceira pessoa (o consumidor final), facilmente se entende o motivo pelo qual, até hoje, não houve inconformismos maiores contra este modo esdrúxulo de calcular-se o montante do tributo a pagar. Esdrúxulo porque leva a uma exacerbação da carga tributária devida, isto é, a um percentual superior ao previsto em sua alíquota, legalmente fixada.”

Contudo, não obstante o fenômeno da repercussão tributária minimizar significativamente seu alcance, consoante exposto acima, esta discussão já foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, o qual, mantendo o acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, afastou a pretensão do contribuinte no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS o próprio valor do tributo devido.

Neste julgamento<sup>18</sup>, restou vencido o Ministro Marco Aurélio, então relator, em cujo voto asseverou o entendimento de que a Lei Complementar nº. 87/96, ao exigir que o

---

<sup>16</sup> “Art. 2º. (*omissis*).

§ 7º. O montante do Imposto de Circulação de Mercadorias integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.”

<sup>17</sup> CARRAZZA. *Op. cit.*, pp. 254-255.

<sup>18</sup> Recurso extraordinário nº. 212.209-2/RS, 23/06/1999, relator para acórdão Min. Nelson Jobim.



contribuinte pague imposto sobre imposto, violou os princípios constitucionais da capacidade econômica, da razoabilidade, da não-cumulatividade e da legalidade:

“Colho do acórdão atacado premissa corretíssima: a teor do disposto no artigo 146 da Carta da República, o veículo próprio à disciplina básica dos tributos, envolvida aí a base de cálculo, é a lei complementar. Não é nesse campo que se situa a lide ora em exame. O que persegue a contribuinte é a exclusão da base de cálculo do ICMS do próprio valor deste tributo. (...)”

Veja-se a que ponto é dado chegar quando se parte para elucubrações visando a refazer o equilíbrio dos caixas, arrecadando-se tributos mediante sutis artificios, como se não houvesse um figurino constitucional rígido a respeito, revelando, por isso mesmo, garantia do contribuinte. Sim, embora se reconheça aos Estados a competência para instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior” (artigo 155, II, da Constituição Federal), bem como ao legislador nacional, via lei complementar, o balizamento geral dos tributos, as atuações hão de fazer-se com apego irrestrito à Carta da República que a todos submete. Elucide-se a forma engendrada para, de forma indireta, chegar-se à majoração do tributo: as notas fiscais relativas às operações de circulação de mercadorias consignam, em parcelas destacadas, o preço de venda e, considerada a percentagem a incidir sobre este, a quantia devida pelo vendedor (contribuinte de direito) ao fisco a título de Imposto de Circulação de Mercadorias.

**Pois bem, em que pese a esse destaque, iniludivelmente o meio de controle do recolhimento do tributo, passou o fisco – à mercê, é fato, de norma de estatura superior à local, no que este repetiu preceito de diploma abrangente e aplicável em todo território nacional – a exigir do vendedor não o recolhimento do valor decorrente da incidência da alíquota sobre o preço do negócio mercantil, mas o resultante do somatório das parcelas, criando-se, assim uma segunda base de cálculo estranha, a mais não poder, à premissa de que os tributos pressupõem, em geral, uma vantagem, um ganho para aquele que está compelido a satisfazê-lo.** Em última análise, a forma consagrada conflita com a assertiva de que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre o valor das operações relativas à circulação de mercadorias, e não de novo tipo que derivaria da incidência da alíquota própria, é certo, ao ICMS, sobre o valor que já representa este último. (...)

Impossível é levar em conta valor dissociado daquele que surge no mundo jurídico antes a incidência do imposto. Consoante afirma o consagrado tributarista, **o valor decorrente da formula de cálculo merecedora de glosa mostra-se como um verdadeiro adicional de ICMS, no que parte o Estado para a consideração de base de cálculo já integrado de uma percentagem do próprio tributo. À evidência, atua o fisco cobrando imposto sobre imposto a pagar, desconhecendo a regra que remete à capacidade econômica do contribuinte, já que este nada aufere, nada alcança a ponto de ensejar a tributação.** A porcentagem do ICMS passa a ter, em si, duas bases: a primeira ligada à operação de circulação de mercadorias ao preço da venda entabulada e efetuada, e aí conta-se com o respaldo constitucional. A vantagem do vendedor com o negócio jurídico

gera a obrigatoriedade de recolher o tributo; a segunda base de cálculo passa a ser algo que não integra o patrimônio do vendedor: não o ganho deste ao efetuar a operação, mas sim, quantia que é direcionada aos cofres públicos, ou seja, a resultante da incidência da alíquota do ICMS sobre o valor da transação. A ordem natural das coisas direcionaria, caso passível de agasalho o absurdo, ao recolhimento do tributo pelo próprio Estado, porquanto a parcela do ICMS integra vantagem reconhecida, constitucionalmente a ele próprio.

**O cálculo na espécie “cascata”, para utilizar jargão que veio à balha com a Gratificação por Tempo de Serviço da Magistratura, resulta, como exemplificado por Carrazza, em majoração da própria alíquota do ICMS.** Existente na base de 18%, acaba sendo majorado para 21,95%, via a integração cumulada. As transgressões à Carta da República são múltiplas. Considero inobservado o preceito do artigo 145, §1º, no que revela com razão de ser do tributo a capacidade econômica do contribuinte. Ora, uma coisa é satisfazê-lo à luz da vantagem alcançada; outra totalmente diversa é estar-se compelido a recolhê-lo em virtude de algo que já representa uma desvantagem, um ônus tributário, como é o resultante da alíquota incidente sobre o valor da operação a título de ICMS.

Em segundo lugar, entendo que se colocou em plano secundário a premissa que, em face da razoabilidade, da ordem natural das coisas, decorre do inciso II do artigo 155 do Diploma Maior. O tributo não pode extravasar, dada a alíquota e a base de incidência, o valor, em si, da operação.

Em terceiro lugar, noto o menosprezo à norma configuradora da garantia constitucional que é a do inciso I do § 2º do referido artigo 155. Como preservar-se a não-cumulatividade se se chega ao cálculo englobado?

Mais do que isso, tenho como olvidada a legalidade estrita dos tributos. A alíquota há de ser aquela adremente estipulada e que não sofre, via sutil colocação, acréscimo. (...)

Pois bem, à mercê do disposto no artigo 146 da Carta da República, em interpretação isolada e de interesse do Estado na recomposição do respectivo caixa, parte-se para a normatização da matéria ao arpejo dos ditames constitucionais. É óbvio que a lei complementar há de compreender-se, há de estar afinada com os preceitos maiores contidos no único diploma em relação ao qual é reconhecida supremacia, ou seja, a Constituição Federal.

Por tais razões, conheço e provejo este recurso extraordinário para, reformando o acórdão proferido pela Corte de origem, de folha 141 à 148, julgar procedente o pedido formulado na inicial, invertidos os ônus da sucumbência, tais como consignados na sentença do Juízo (folha 83 a 90). **Este resultado engloba a declaração de inconstitucionalidade, em primeiro lugar, do §7º do artigo 2º do Decreto-lei nº. 406, de 31 de dezembro de 1968 (...).**

Em segundo lugar, o inciso I do §1º do artigo 13 da Lei Complementar nº. 87, de 3 de setembro de 1996 (...)

Em terceiro lugar, também colo a pecha de inconstitucional ao artigo 14 do Convênio nº. 66/88 (“o montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fim de controle”). (...). É o meu voto.”<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Sem grifos no original.

Não obstante o brilhantismo da explanação supra, como já adiantado acima, o Supremo Tribunal Federal houve por bem conhecer do recurso extraordinário em comento, a fim de lhe negar provimento, tendo, inclusive, o Ministro Sepúlveda Pertence, em seu voto, exposto entendimento no sentido de que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo não traduz contrariedade ao princípio da não-cumulatividade, sendo mera decorrência deste.

Apesar do que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal, se a lei infraconstitucional (como, no caso, a Lei Complementar nº. 87/96 e as legislações ordinárias dos Estados e do Distrito Federal que disponham neste sentido) determina que se deva agregar à base de cálculo possível do ICMS o valor do próprio imposto, por evidente que estará, nos dizeres do insigne Ministro Marco Aurélio citados acima, criando nova base de cálculo estranha as diretrizes constitucionais, aumentando, deste modo, a alíquota aplicável e, conseqüentemente, o valor do tributo a ser efetivamente recolhido.

Isto porque, é no texto constitucional que o intérprete, o aplicador do direito e, com muito mais pertinência, o legislador infraconstitucional, deve buscar a definição dos limites de validade da tributação, a qual deve se coadunar com (i) os princípios constitucionais; (ii) as normas gerais de direito tributário; e, por fim, (iii) as competências tributárias. Assim, as competências tributárias recebidas pelas pessoas de direito público interno devem ser entendidas e, desta forma, exercidas em harmonia com o Sistema Tributário Nacional entabulado pela Constituição.

Logo, a lei complementar a qual o artigo 146 da Carta Magna faz alusão, determinando sua verificação obrigatória para estabelecer normas gerais em matéria tributária, deve subordinar-se às determinações previamente estabelecidas pelo legislador constituinte, buscando nestas seu fundamento de validade. Em outras palavras, tem-se que as competências tributárias não podem nem ser restringidas tampouco ampliadas por meio desta lei complementar, exigida por força do artigo 146, da Constituição Federal, sendo certo que somente produzirá validamente seus efeitos quando em adequação às normas constitucionais.

Não é por outra razão que o festejado mestre Roque Antonio Carrazza afirma que:

“Admitimos, num esforço de arranjo, que a lei complementar sob foco temático poderá iluminar os pontos mais ou menos obscuros de nosso sistema constitucional tributário, desde que absolutamente não o altere nem, muito menos, o destrua.

Assim, temos por certo que a lei complementar prevista no art. 146 da CF só pode reforçar o perfil constitucional de cada tributo, desenhando-o mais em

detalhe e circunscrevendo seus exatos contornos, tudo para que, na prática, não surjam conflitos de competência tributária entre as pessoas políticas.

(*omissis*)

Segue-se, deste modo, que a *regra-matriz* constitucional de cada tributo não pode ter seus contornos modificados pela lei complementar. Tal ocorreria se, eventualmente, esta desvirtuasse a *base de cálculo possível* dos tributos.

Estamos, pois, percebendo que à lei complementar não é dado alterar a *base de cálculo possível* dos tributos, definida no próprio Texto Magno.

Assim, a lei complementar que vier a cuidar da base de cálculo dos ‘impostos discriminados nesta Constituição’ (art. 146, III, ‘a’) só poderá explicitar o que está implícito, a respeito, na Constituição. Não lhe é dado inovar, mas, apenas, declarar. Em razão de seu caráter declaratório, apenas pode tornar mais clara a *base de cálculo possível* dos impostos. Nunca a desvirtuar.

Logo, em rigor, a lei complementar, no caso, não define a base de cálculo, mas, apenas, detalha o assunto, olhos fitos nos rígidos postulados constitucionais.”<sup>20</sup>

### 2.3 Sujeição passiva

A Constituição Federal não define expressamente o contribuinte do ICMS, tarefa desempenhada pela Lei Complementar n.º 87/96, em seu artigo 4º, com base na alínea *a*, do inciso XII, do parágrafo 2º, do artigo 155, da Constituição Federal, transcrito a seguir:

“Art. 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; (...)

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

XII – cabe à lei complementar:

*a)* definir seus contribuintes;

*b)* dispor sobre substituição tributária”

Tendo em vista a índole constitucional da matéria e a reserva de lei complementar, a legislação estadual específica não poderá criar outros contribuintes, além dos já previstos na

---

<sup>20</sup> CARRAZZA. *Op. cit.*, p. 249-250.

Lei Complementar nº. 87/96, sendo contribuinte do ICMS qualquer pessoa, física ou jurídica, que, em caráter de habitualidade, pratique operações mercantis tendentes à circulação de mercadorias, conforme expressamente estipulado no artigo 4º da Lei Complementar nº. 87/1996:

“Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

Destarte, serão também considerados contribuintes, para fins de exigência do ICMS, as sociedades não-personificadas, as quais serão igualmente contempladas pela obrigação tributária de recolher o ICMS quando exerçam, em caráter de habitualidade, operações mercantis tendentes à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, embora desprovidas de personalidade jurídica, conforme as regras de Direito Privado.

É cediço que a aquisição de personalidade jurídica é instituto regulamentado pelo Direito de Empresa e se dá quando da inscrição dos atos constitutivos no órgão competente para seu registro, a saber, no Registro Público de Empresas Mercantis<sup>21</sup>, no caso de sociedades empresárias, e no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, no caso de sociedades não-empresárias.

Obviamente que este registro deve ser feito antes de iniciada pela pessoa jurídica a atividade-fim a que corresponde seu objeto social e que encontra previsão em seus atos constitutivos. Todavia, a natureza desse registro é meramente declaratória, posto que a análise sistemática do Código Civil brasileiro de 2002 permite concluir-se ser o exercício de empresa (esta considerada como a atividade economicamente organizada) o requisito necessário para classificação da sociedade como empresária. Senão vejamos:

“Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso

---

<sup>21</sup> A obrigatoriedade da inscrição dos atos constitutivos é determinada pelo artigo 967, do Código Civil, que dispõe no seguinte sentido: “Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.”

de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.”

Neste contexto, aquela sociedade que inicie a exploração de seu objeto social sem o prévio arquivamento dos atos constitutivos no órgão competente será reputada irregular, sujeitando-se, contudo, a todas as obrigações que a empresa tida por regular se subsume. Isto porque não seria razoável contemplar a ilicitude das operações mercantis, concedendo o benefício da isenção do pagamento de tributos em virtude do descumprimento do dever jurídico de efetuar o prévio registro dos atos constitutivos, já que, caso contrário, nenhuma sociedade optaria pela regularidade, prejudicando a arrecadação tributária e, por seu turno, a consecução dos fins aos quais o Estado se destina.

Assim sendo, as sociedades não-personificadas, isto é, aquelas que não possuem personalidade jurídica devem ser consideradas como contribuintes do ICMS, conquanto exerçam, em caráter de habitualidade, os fatos geradores deste tributo, ou seja, operações mercantis tendentes à circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

Este é o caso, por exemplo, do empresário de fato ou irregular, da sociedade em comum e em conta de participação, previstas no Código Civil de 2002, bem como do menor incapaz ou do empresário que se encontre impossibilitado de exercer a atividade de empresa, seja porque se encontre legalmente impedido ou por quaisquer outros motivos.

Esta tese encontra guarida no artigo 126, do Código Tributário Nacional, que, objetivando punir a irregularidade das sociedades e evitar a indevida redução da arrecadação tributária, assim dispôs sobre o tema:

“Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I – da capacidade civil das pessoas naturais;

II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício das atividades civis, comerciais, ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.”

Com efeito, o parágrafo único do art. 4º da Lei Complementar nº. 87/96, conhecida como *Lei Kandir*, elenca, sem prejuízo do que foi exposto acima, hipóteses em que, não

obstante a ausência de habitualidade ou intuito comercial, conferirão natureza de sujeito passivo do ICMS a quem as pratique. Note-se:

“Art. 4º. (...)

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I- importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja sua finalidade;

II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação de mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.”<sup>22</sup>

Contudo, existem hipóteses em que o dever de recolher o tributo recai sobre pessoa diversa do contribuinte de direito, este compreendido como aquele que realizou o fato gerador da obrigação tributária. Este fenômeno é conhecido como sujeição passiva indireta, cujas espécies serão analisadas adiante.

### 2.3.1 Sujeição passiva indireta: responsabilidade tributária por transferência e por substituição

O dever de adimplir a obrigação tributária nem sempre recai sobre seu contribuinte, ou seja, sobre quem praticou o fato gerador, dando ensejo à tributação. Na maioria das vezes, os tributos são devidos pelas pessoas, físicas ou jurídicas, que tenham praticado o seu fato gerador, as quais, portanto, são consideradas como contribuintes de direito.

No entanto, não é raro que o legislador, motivado por fatores principalmente de cunho administrativo, tais quais evitar a sonegação e facilitar o expediente fiscalizatório do Estado, exija o tributo de terceiros juridicamente estranhos ao fato gerador, os quais, todavia, encontram-se de alguma forma relacionados com os contribuintes de direito.

---

<sup>22</sup> *Caput* do parágrafo único e incisos I e III com redação dada pela Lei Complementar n.º. 114, de 16 de dezembro de 2002; e inciso IV com redação determinada pela Lei Complementar n.º. 102, de 11 de julho de 2000.

A autorização legislativa para esta forma de tributação encontra-se prevista no artigo 121, do Código Tributário Nacional. Confira-se:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

Assim, com fulcro no inciso II, do parágrafo único, do artigo 121, do Código Tributário Nacional, o Fisco transfere a tributação para o sujeito passivo indiretamente relacionado com o fato gerador ( responsável tributário), o qual pagará o tributo em nome e por conta do contribuinte de direito. Essa forma de tributação é utilizada por uma série de razões, entre elas, a impossibilidade prática de, em muitos casos, se tributar diretamente o contribuinte de direito.

A responsabilidade tributária comporta duas espécies: (i) a por substituição, na qual, por expressa determinação legal (e somente com a prévia autorização legal poderá ser instituída), o dever de pagar o tributo já é imputado ao sujeito passivo indireto; e (ii) a por transferência, na qual o dever de adimplir a obrigação tributária desloca-se da pessoa do contribuinte à pessoa do sujeito passivo indireto, seja em virtude de solidariedade, sucessão ou por responsabilidade legal.

O artigo 5º da Lei Complementar nº. 87/96, com espeque no artigo 128, do Código Tributário Nacional, prescreve que a lei poderá atribuir a qualidade de responsável tributário pelo pagamento de ICMS a terceiros, estranhos à relação jurídico-tributária, quando concorrerem, ativa ou omissivamente, para o não recolhimento do imposto.

A responsabilidade por substituição ocorre quando o substituto legalmente definido ocupa o lugar do contribuinte na relação jurídico-tributária, o qual poderá ser excluído da responsabilidade pelo pagamento do tributo. No que tange ao ICMS, deverá ser regulada por lei complementar, por força da alínea *b*, do inciso XII, do parágrafo 2º, do artigo 155 da Constituição Federal (transcrito acima).

A Lei Complementar que instituiu a substituição tributária no ICMS é a Lei Complementar nº. 87/96, através dos artigos 6º a 10. Todavia, a efetiva atribuição de



responsabilidade tributária ao substituto legal depende de previsão específica da lei estadual de cada ente federativo, sendo certo que, no Estado do Rio de Janeiro, a matéria encontra regulamentação nos artigos 21 a 29, da Lei Estadual nº. 2.657, de 27 de dezembro de 1996, ocorrendo, a título exemplificativo, nas operações de circulação de tabaco e bebidas.

### 2.3.2 Repercussão econômica

Diferentemente do que ocorre nas hipóteses de responsabilidade tributária, seja por transferência, seja por substituição, há casos em que o legislador autoriza que o contribuinte de direito transfira o ônus financeiro da tributação para os denominados contribuintes de fato, que são os consumidores, para fins de ICMS, quer da mercadoria vendida, quer do serviço prestado.

Neste diapasão, o ICMS, na qualidade de imposto indireto, comporta o fenômeno econômico conhecido como repercussão tributária ou translação econômica-financeira, através do qual o contribuinte de direito, assim entendido como aquele inserto na definição contida na legislação pertinente, repassa ao consumidor, neste caso tido como contribuinte de fato, o valor do imposto devido, embutindo-o no valor final da mercadoria ou do serviço.

É imperioso observar que tanto esta classificação dicotômica de contribuintes, quanto a classificação dos tributos em diretos e indiretos guardam maior pertinência com a ciência econômica do que com a jurídica. Conforme transcrito acima, o conceito de contribuinte encontra previsão no artigo 4º da Lei Complementar nº. 87/1996, razão pela qual inexistente justificativa científica para que o aplicador do direito estabeleça qualquer cisão no conceito de contribuinte, porque, segundo a legislação aplicável, contribuinte é aquele que se encontra no pólo passivo da relação jurídico-tributária.

Neste contexto, o consumidor da mercadoria ou do serviço, tido como contribuinte de fato do ICMS, embora assuma, na maioria das vezes, o encargo financeiro advindo da tributação, não participa, em nenhum momento, da relação jurídico-tributária, a qual permanece restrita à Fazenda Pública Estadual, no pólo ativo, e ao contribuinte de direito, no pólo passivo.

Todavia, para o presente estudo essa classificação é de suma relevância, tendo em vista que, conforme exposto anteriormente, sendo o ICMS um imposto de incidência plurifásica, culmina por produzir a oneração do consumo. Nesta esteira de raciocínio, o legislador constituinte procurou restringir quaisquer efeitos potencialmente danosos decorrentes desta sistemática de tributação.

Logo, seria uma deturpação do texto constitucional considerar-se válida a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, posto ser o mesmo que inserir na base de cálculo desta contribuição algo que não encontra permissivo no texto constitucional, já que, conforme será pormenorizadamente analisado adiante, não encontra pertinência no conceito de que faturamento quer de receita do sujeito passivo.

### **3 COFINS: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

#### **3.1. Breve histórico: origem da exação**

As sucessivas mudanças legislativas às quais a COFINS foi submetida, ao longo dos anos, impõem a necessidade de se realizar uma breve resenha. A COFINS propriamente dita foi instituída pela Lei Complementar nº. 70, de 30 de dezembro de 1991, com a alíquota de 2% (dois por cento), com arrimo na autorização constitucional prevista na alínea *b*, do inciso I, do artigo 195, em substituição à contribuição destinada ao extinto FINSOCIAL – Fundo de Investimento Social.

O FINSOCIAL, instituído pelo Decreto-lei nº. 1.940, de 25 de maio de 1982, objetivava custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, amparo ao pequeno agricultor e justiça, tendo sido esta última incluída pela redação dada pela Lei nº. 7.611/87.

Os recursos do FINSOCIAL eram compostos, principalmente, mas a tanto não se limitando, pelas dotações orçamentárias estabelecidas pela União e pelo produto da arrecadação da contribuição social instituída pelo artigo 1º do citado Decreto-Lei, a qual, com a alíquota de 0,5% (meio por cento), incidiria mensalmente<sup>23</sup> sobre (i) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoas jurídicas ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda; (ii) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitidas algumas exclusões<sup>24</sup>; e (iii) as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas.

Para as empresas que se dedicassem exclusivamente à prestação de serviços, por força do artigo 1º, §2º, do Decreto-lei nº. 1.940/82, a contribuição destinada ao FINSOCIAL era de 5% (cinco por cento) incidindo sobre o imposto de renda devido ou como se devido fosse. Por este motivo, o Supremo Tribunal Federal<sup>25</sup> firmou entendimento no sentido de caracterizar essas duas exações, respectivamente, como imposto abarcado pela competência residual da União, e como adicional de imposto sobre a renda.<sup>26</sup>

<sup>23</sup> Conforme redação dada pelo Decreto-lei nº. 2.397/87.

<sup>24</sup> Quais sejam: as decorrentes de encargos com obrigações por refinanciamentos e repasses de recursos de órgãos oficiais e do exterior; despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado aos das rendas obtidas nessas operações; juros e correção monetária passiva decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro de Habitação; variação monetária passiva dos recursos captados do público; despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento; e despesas com cessão de créditos com coobrigação, em valor limitado aos das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes.

<sup>25</sup> Recurso Extraordinário nº. 103.778-4-DF, DJU de 13/12/81.

<sup>26</sup> A Medida Provisória nº. 38, de 3 de fevereiro de 1989, adotada pela Lei nº. 7.738, de 9 de março de 1989, eliminou a dualidade da base de cálculo desta exação, determinando que as empresas públicas e privadas prestadoras de serviços calculassem a contribuição para o FINSOCIAL à razão de 0,5% (meio por cento) sobre a

Sua alíquota inicialmente prevista de 0,5 % (meio por cento) foi sucessivamente elevada, após o advento da Constituição de 1988, para 1% (um por cento) pelo art. 7º da Lei nº. 7.787/89<sup>27</sup>; para 1,2% (um vírgula dois por cento) pelo art. 1º da Lei nº. 7.894/89<sup>28</sup>; e, finalmente, para 2% (dois por cento) pelo art. 1º da Lei nº. 8.147/90<sup>29</sup>. Entretanto, o Pretório Excelso houve por bem julgar, nos autos do recurso extraordinário nº. 150.764/PE, inconstitucional as majorações de alíquotas da contribuição para o FINSOCIAL, oriundas de leis posteriores à vigência da nova ordem constitucional, razão pela qual os recolhimentos efetuados pelos contribuintes em alíquotas superiores à de 0,5% (meio por cento) foram considerados indevidos.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a contribuição destinada ao FINSOCIAL foi recepcionada, em caráter transitório, conforme previsão do artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>30</sup>, como contribuição social destinada ao financiamento da Seguridade Social, tendo em vista a inexistência, à época, de lei que regulamentasse o artigo 195, I, da Carta Magna, objetivando-se, desta forma, não houvessem quaisquer prejuízos para a Seguridade Social.

Conforme muito bem reconhecido pelo Ministro Ilmar Galvão, o legislador constituinte optou por resguardar a Seguridade Social e suas fontes de custeio, impedindo que, após a promulgação da Constituição de 1988, sobreviesse declaração de inconstitucionalidade da exação que a custeava. Note-se:

“Assim, a destinação à seguridade social, estabelecida em caráter provisório pelo art. 56 do ADCT/88 – providência que impediu fosse o tributo considerado revogado por inconstitucionalidade superveniente – tornou-se definitiva por força do mencionado art. 9º, sendo indubitável a competência que tinha o legislador ordinário para assim proceder, como já foi reconhecido por esta Corte, no julgamento do RE 138.284, que teve por

---

receita bruta, tais como os demais contribuintes.

<sup>27</sup> Art. 7º, da Lei nº. 7.787/89, de 30 de junho de 1989: “A alíquota da contribuição para o FINSOCIAL (Decreto-lei nº. 1.940, de 25 de maio de 1982, art. 1º, § 1º; Lei nº 7.738, de 9 de março de 1989, art. 28) é fixado em 1% (um por cento), até a aprovação dos Planos de Custeio e Benefícios.”

<sup>28</sup> Art. 1º, da Lei nº. 7.894, de 24 de novembro de 1989: “Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1990, ficará alterada para um inteiro e vinte centésimos por cento a alíquota da contribuição para o Finsocial.”

<sup>29</sup> Art. 1º, da Lei nº. 8.147, de 28 de dezembro de 1990: “É alterada para dois por cento, a partir do exercício de 1991, a alíquota da contribuição para o Finsocial.”

<sup>30</sup> Art.56, ADCT: “Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Dec.-lei 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Dec.-lei 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento.”

objeto contribuição sobre o lucro, instituída pelo mesmo diploma legal, art. 1º.”<sup>31</sup>

Desse modo, a contribuição para o FINSOCIAL foi recepcionada, a título precário, como contribuição social até que sobreviesse a instituição da contribuição social incidente sobre o faturamento prevista no artigo 195 da Constituição Federal, sendo certo que esta situação provisória perdurou até 1991, com a edição da Lei Complementar nº. 70/91, que institui a COFINS.

À época, a COFINS tinha por base de cálculo “o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (art. 2º, da Lei Complementar nº. 70/91), com fundamento no inciso I, do artigo 195, da Carta Magna, que assim dispunha em sua redação original:

“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- dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, *o faturamento* e o lucro.”

Em 27 de novembro de 1998, foi editada a Lei nº. 9.718, a qual unificou em um mesmo diploma legal a regulamentação da contribuição para o PIS<sup>32</sup> e a COFINS, ocasião em que a alíquota desta foi majorada para 3% (três por cento), tendo citada lei assim disposto sobre a base de cálculo de ambas as contribuições:

“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.”

Conforme será analisado nos próximos tópicos, as alterações introduzidas na legislação da COFINS, no sentido de modificar substancialmente sua base de cálculo, culminaram na perda do supedâneo constitucional desta exação. Isso porque a Constituição,

<sup>31</sup> Trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão, nos autos da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº. 1-1/DF, Relator Ministro Moreira Alves, DJ. 16/06/1995.

<sup>32</sup> A alíquota da contribuição para o PIS também sofreu majoração, todavia, não em razão da Lei nº. 9.718/98, e sim da Lei nº. 9.715, de 25 de novembro de 1998, sendo certo que esta alíquota já vigorava desde a edição da Medida Provisória nº. 1.212, inicialmente editada em 1995.

quando da entrada em vigor da Lei nº. 9.718/98, autorizava tão-somente a instituição de tributo sobre o faturamento (entendido este como o produto da venda de bens ou serviços – consoante citação acima), e não sobre todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Em resumo, há de se concluir tratar-se a COFINS de uma espécie de contribuição social, incidente sobre o faturamento, instituída com base na alínea *b*, do inciso I, do artigo 195, da Carta Magna, a qual se destina ao financiamento da Seguridade Social, esta compreendida como a reunião dos orçamentos da Saúde, da Previdência e da Assistência Social, de acordo com o disposto no caput do artigo 194 da Constituição Federal.

## **3.2 Natureza jurídica da COFINS**

### **3.2.1 Conceito de tributo**

O tributo é uma das modalidades de receita pública derivada, posto ser auferido em decorrência da atividade arrecadatória do Estado, a qual incide diretamente sobre o patrimônio do particular, com caráter manifestamente expropriatório.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional define tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Do conceito supra transcrito, podem-se extrair seis elementos de suma importância para sua real compreensão. Inicialmente, registre-se que o tributo é uma prestação, razão pela qual se tem uma relação de cunho obrigacional, consubstanciando a obrigação tributária em uma obrigação de dar coisa certa, a saber, dinheiro (prestação pecuniária em moeda) ou outro bem (prestação pecuniária em valor que possa exprimir moeda).

É forçoso admitir a natureza compulsória da obrigação tributária, a qual decorre *ex vi lege*, em virtude de ser o tributo uma receita pública, necessária para a consecução das atividades estatais. Assim, inexistente relevância a vontade do contribuinte de adimplir ou não a obrigação tributária, posto que o tributo só poderá ser instituído ou majorado por lei em sentido formal, em decorrência do princípio da legalidade tributária, plasmado no artigo 150, I, da Carta Magna.

Destarte, o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito, posto que não se confunde com as multas ou penalidades, mesmo as de natureza fiscal, apesar de ambos, sem prejuízo das demais similitudes, terem caráter pecuniário e compulsório. Todavia, com base no princípio *pecunia non olet*, insta ressaltar que esta característica não importa na ilicitude da tributação de fatos geradores ilícitos, desde que decorrentes de hipóteses de incidência lícitas (v.g., rendimentos auferidos com a exploração do jogo do bicho.).

Por seu turno, a cobrança da obrigação tributária somente poderá ser feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Infere-se deste conceito que inexistente discricionariedade por parte da autoridade tributária no que tange ao lançamento com vistas à constituição do crédito tributário, bem como sua percepção, desde que verificada a ocorrência do fato gerador e satisfeitas todas as condições prescritas em lei.

Contudo, este conceito igualmente traduz uma garantia para o contribuinte, no sentido de que o exercício da atividade administrativa tendente à cobrança do tributo por parte da autoridade tributária não fugirá dos limites e condições impostos pela legislação pertinente. Assim, em se tratando de atividade obrigatória e vinculada, a qual não comporta juízos de valor, de conveniência e de oportunidade (caso contrário, seria atividade discricionária), tem-se que a autoridade fazendária permanece obrigada, sob pena de responsabilidade funcional, a constituir e exigir o crédito tributário do sujeito passivo, mas deverá se ater aos limites da legislação aplicável.

### 3.2.2 Espécies tributárias

A matéria em cotejo não é pacífica na doutrina e na jurisprudência brasileiras, tanto que existem diversas teorias para classificar e subdividir os tributos em diversas espécies. Todavia, foge ao escopo deste trabalho discorrer pormenorizadamente sobre cada uma dessas teorias, razão pela qual apenas as de maior relevância serão analisadas.

A teoria dicotômica, também conhecida como bipartite, defendida, entre outros, por Alfredo Becker e por Geraldo Ataliba, comporta a divisão dos tributos apenas em impostos e taxas, conforme correspondam à alguma atividade estatal específica em relação à pessoa do contribuinte, sendo, deste modo, o primeiro um tributo não-vinculado, e o segundo, vinculado.

Este entendimento foi sufragado pela teoria tricotômica, proveniente do magistério de A. D. Giannini e posteriormente adotada por Aliomar Baleeiro e Rubens Gomes de Sousa, a qual foi consagrada no artigo 5º do Código Tributário Nacional, segundo o qual existiriam três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria.<sup>33</sup>

Uma leitura perfunctória do artigo 145 da Constituição Federal de 1988 levaria o intérprete a afirmar que esta teoria também teria sido adotada pelo legislador constituinte de 1988. Todavia, a análise sistemática do dispositivo constitucional em questão revela que o legislador pretendeu tão somente restringir a competência concorrente dos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a estas espécies tributárias<sup>34</sup>.

A evolução histórica conduziu a situação de que a teoria hodiernamente dominante na doutrina brasileira é a quinquipartite, defendida por Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Sérgio Pinto Martins, entre outros, segundo a qual as espécies tributárias são: (i) impostos, (ii) taxas, (iii) contribuição de melhoria, (iv) contribuições parafiscais e (v) empréstimos compulsórios.

Todavia, conforme já salientado, inexistente consenso quanto ao tema, tanto que Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>35</sup> defende, até hoje, a adoção da teoria tricotômica, entendendo que

<sup>33</sup> Artigo 5º, do Código Tributário Nacional: “Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

<sup>34</sup> Artigo 145, da Constituição de 1988: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.” Neste sentido, pode-se afirmar que o legislador constituinte optou por restringir a competência concorrente dos entes tributantes às espécies tributárias previstas no dispositivo transcrito acima, sendo, portanto, de competência exclusiva da União a instituição das demais espécies tributárias, quais sejam, as contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios;

<sup>35</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário**, Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 35-43.



as contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios não são espécies autônomas de tributos.

Seguindo a orientação do artigo 4º, do CTN, que reza que a natureza jurídica específica do tributo é determinada por seu fato gerador, independentemente da denominação utilizada para qualificar o tributo ou da destinação legal do produto de sua arrecadação, entende o ilustre autor que, dependendo das hipóteses de incidência e da vinculação desta a uma atividade estatal específica em relação à pessoa do contribuinte, os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais podem ser classificadas como impostos ou taxas.

Por fim, impende assinalar que existem outros doutrinadores, como o mestre Luciano Amaro<sup>36</sup>, que adotam a teoria tetrapartite, entendem pela existência de apenas quatro espécies tributárias: impostos, taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria), contribuições (sociais, econômicas e corporativas) e empréstimos compulsórios.

Como visto, a quantidade de espécies tributárias está longe de ser ponto pacífico. No entanto, haja vista os fins a que se destina este trabalho, utilizar-se-á a teoria pentapartite, em virtude de sua maior ressonância na doutrina pátria, bem como por ter sido acolhida pela jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

“As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º) são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c. 2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, §4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, §5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF art. 240); c.3. especiais; c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)..”<sup>37</sup>

### 3.2.3 Análise da natureza jurídica da COFINS

---

<sup>36</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**, São Paulo: Saraiva, 2008.

<sup>37</sup> Trecho do voto do Ministro Carlos Velloso no recurso extraordinário nº. 138.284/CE, DJ 28/08/92.

É assente tanto na doutrina quanto na jurisprudência pátrias que a natureza jurídica de um tributo independe da denominação escolhida pelo legislador para qualificá-lo, isto é, de seu *nomem juris*. Neste sentido, dispõe o artigo 4º, do Código Tributário Nacional, para o qual são irrelevantes, para a determinação da natureza específica do tributo, não apenas a denominação como as demais características formais adotadas pela lei. Assim, a natureza jurídica de um dado tributo será expressa a partir da análise do regime jurídico ao qual se encontra submetido.

Com efeito, pode-se afirmar ser a COFINS uma contribuição parafiscal, da espécie contribuição social destinada ao financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal, sendo a destinação legal do produto de sua arrecadação vertida obrigatoriamente para o financiamento da Seguridade Social, consoante a determinação legal supra mencionada.

A propósito, tem-se a seguinte assertiva do mestre Luciano Amaro:

“(omissis) há situações em que a destinação do tributo é posta pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, na medida em que se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária.

Nessas circunstâncias, não se pode, ao examinar a figura tributária, ignorar a questão da destinação, nem descartá-la como critério que permita distinguir de outras a figura analisada.”<sup>38</sup>

O ordenamento jurídico-tributário nacional contempla a existência de três espécies de contribuições parafiscais, previstas de forma genérica no artigo 149 da Constituição Federal, quais sejam, as de intervenção no domínio econômico ou interventivas, as de interesse das categorias profissionais ou econômicas, também conhecidas como corporativas, e as sociais, as quais se subdividem em sociais gerais e as destinadas à Seguridade Social.

Com a Emenda Constitucional nº. 39/2002, foi acrescido o artigo 149-A à Constituição Federal, no qual há a autorização para que os Municípios e o Distrito Federal possam instituir contribuição para custeio do serviço de iluminação pública. Não obstante a controvérsia no que tange à constitucionalidade e à legalidade deste dispositivo, haja vista a

---

<sup>38</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Conceito e classificação de tributos**. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 55, pp. 284-285.

ausência de pronunciamento jurisprudencial definitivo a respeito, esta deverá ser classificada como uma quarta espécie de contribuição parafiscal.

Neste contexto, excetuando a contribuição de iluminação pública<sup>39</sup>, as demais são de competência privativa da União, devendo o produto de sua arrecadação ser integralmente vertido para a destinação legal que lhe deu origem, já tendo o Egrégio Supremo Tribunal Federal se pronunciado no sentido de impossibilidade de alocação dessas receitas em rubricas orçamentárias diversas daquelas previstas na lei instituidora.

Até a promulgação da Constituição de 1988, ainda sob a égide da Constituição de 1967, a doutrina divergia quanto à natureza jurídica das contribuições parafiscais, ora lhe atribuindo natureza tributária, ora negando-lhe tal atributo. Desta sorte, para alguns autores, elas teriam a natureza de imposto ou de taxa, conforme estivessem vinculadas ou não à prestação de uma atividade pelo Estado.

Contudo, para outros doutrinadores, as contribuições parafiscais teriam natureza jurídica de impostos com destinação específica e previamente determinada em lei de seu produto de arrecadação, sendo certo que a destinação legal do produto de sua arrecadação não desconfiguraria sua natureza jurídica de imposto, com fulcro no inciso II, do artigo 4º, do CTN.

Outros autores, por seu turno, firmaram entendimento no sentido de que sequer teriam natureza jurídica tributária, apesar de sua compulsoriedade e de preencherem todos os demais requisitos constantes do artigo 3º, do Código Tributário Nacional.

Todavia, o artigo 149, da Constituição Federal, inserto no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, combinado com o artigo 195, §6º, da CF, elidem quaisquer dúvidas que possam pairar sobre o tema, senão vejamos:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

---

<sup>39</sup> Deve-se salientar que o art. 149, §1º, da Constituição Federal, com a redação determinada pela Emenda Constitucional nº. 33/2001, prevê competência comum entre os entes políticos, em matéria de contribuições parafiscais, posto permitir aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, dos respectivos sistemas de previdência e de assistência social.

E, mais:

“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;

(...) § 6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no artigo 150, III, b.”

A celeuma doutrinária existente na vigência da Carta Constitucional anterior decorria, principalmente, da circunstância de que as contribuições parafiscais não possuem fato gerador próprio, razão pela qual, ora se aproximam dos impostos, ora das taxas, deles diferenciando-se em virtude da destinação legal do produto da arrecadação.

Não obstante contenha o CTN (art. 4º, II), previsão de que a destinação legal do produto da arrecadação não interfere na natureza jurídica do tributo, deve-se ter em mente que o CTN foi elaborado e editado anteriormente à promulgação da Carta de 1988. Sendo assim, tal dispositivo somente encontrará aplicação para as espécies tributárias mais clássicas, isto é, impostos, taxas e contribuições de melhorias, previstas no art. 5º, do CTN. Às contribuições não pode ser aplicado tal regramento, haja vista ser a essencialidade da destinação legal do produto de sua arrecadação como elemento caracterizador destas exações. Neste sentido, é o magistério de Bernardo Ribeiro de Moraes ao asseverar que:

“se a lei instituidora do tributo não prever a destinação, não podemos considerá-lo uma contribuição social. Constituirá, então, na maioria das vezes, um imposto, cuja validade deverá ser analisada à luz do regime jurídico aplicável a tal espécie tributária.”<sup>40</sup>

Idêntica ilação pode-se extrair do ensinamento do mestre Luciano Amaro:

“a circunstância de as contribuições terem destinação específica que as diferencia dos impostos, enquadrando-as, pois, como tributos afetados à execução de uma atividade estatal específica, que pode aproveitar ou não ao contribuinte, vale dizer a referibilidade ao contribuinte não é inerente (ou essencial) ao tributo, nem o fato gerador da contribuição se traduz na fruição de utilidade fornecida pelo Estado.”<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> MORAES apud. ROSA JUNIOR., LUIZ EMYGDIO F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 350.

<sup>41</sup> AMARO. *Op.cit.*, p. 127.

Por conseguinte, como visto acima, tem-se que o artigo 149, da Constituição Federal, elenca de forma expressa as contribuições parafiscais, deixando estreme de dúvidas a sua natureza jurídico-tributária, posto vinculá-las ao Sistema Tributário Nacional, conferindo-lhes toda a rigidez peculiar do sistema tributário, inclusive, quanto à observância das disposições e princípios constitucionais tributários que limitam o poder de tributar.

### **3.3 Base de cálculo da COFINS**

O artigo 2º, da Lei Complementar nº. 70, de 30 de dezembro de 1991, dispõe 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.”.

Logo, a partir de simples leitura do dispositivo legal supra citado, verifica-se que a referida contribuição tem como base de cálculo o faturamento mensal das empresas, o qual, segundo a lei instituidora, consiste na receita bruta decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Portanto, para uma melhor compreensão da base de cálculo da COFINS, mister se faz uma análise profunda do conceito de faturamento, com vistas a delimitar o seu significado, a fim de que se possa, de modo acurado, determinar qual parcela econômica do contribuinte será passível de incidência desta contribuição social.

#### **3.3.1 Conceito de faturamento**

Roque Antonio Carrazza assevera que: “*Faturamento* não é um simples ‘rótulo’. Tampouco, *venia concessa*, é uma ‘caixa vazia’, dentro da qual o legislador, o intérprete ou o aplicador podem colocar o que bem lhes aprouver.”<sup>42</sup>

A noção de faturamento, que figura no artigo 195, I, da Constituição Federal, como uma das possíveis bases de cálculo das contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, tem uma acepção técnica-jurídica especificamente delimitada, a qual não pode ser alterada pela lei (em sentido amplo, a fim de englobar não apenas a lei em sentido formal), tampouco distorcida pelo Fisco, conforme prevê o artigo 110, do Código Tributário Nacional:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo, 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.”

A jurisprudência do STF é ressonante no sentido de que à lei tributária não é dado alterar o conteúdo semântico e o alcance de institutos jurídicos consagrados<sup>43</sup>. Isto porque, existe a presunção de que os vocábulos e os conceitos de institutos jurídicos utilizados pela legislação tributária comportam idêntica definição que a dada pelo ramo do Direito do qual foi importado, razão pela qual é completamente descabida a pretensão dos operadores de direito de dar significados diversos a esse conceito, cuja observância é imperiosa.

Roque Antonio Carrazza, citando o clássico entendimento de Gian Antonio Micheli, ex-catedrático da Universidade de Roma, leciona 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.). 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.”<sup>44</sup>

Logo, tem-se que o legislador constituinte, ao se utilizar de conceitos fixados previamente pela ordem jurídica infraconstitucional, sem, contudo, excepcioná-los, redefini-los ou delimitá-los, em verdade, realiza a opção de, com espreque em seu poder constituinte

<sup>42</sup> CARRAZZA. *Op.cit.*, p. 480, grifado no original.

<sup>43</sup> Neste sentido, confira-se a ementa transcrita como nota de rodapé à fl. 50.

<sup>44</sup> CARRAZZA. *Op. cit.*, p. 481.

originário, empregar o sentido corriqueiro dado a estes termos, seja pela doutrina, pela própria lei ou pela jurisprudência.

Com os conceitos de faturamento e receita, não poderia ser diferente. A Constituição Federal, em seu artigo 195, I, ao enumerá-los como bases de cálculo possíveis das contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, claramente utilizou-se do conceito de faturamento previsto no Direito Comercial, que o define como sendo a expressão econômica de operações mercantis ou similares realizadas pela empresa.

Esse, inclusive, é o entendimento do Ministro Marco Aurélio Mello, em trecho de voto no *leading case* sobre matéria abordada neste estudo, quando assevera que “as expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento hão de ser no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente.”<sup>45</sup>

Neste diapasão, consoante lição do festejado tributarista Roque Antonio Carraza:

“O *faturamento* (que, etimologicamente, advém de fatura) corresponde, em última análise, ao *somatório* do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. *Faturar*, pois, é obter *receita bruta* 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 de suas atividades típicas. Conquanto nesta contrapartida possa existir um componente que corresponde ao ICMS devido, ele não integra nem adere ao conceito que ora estamos cuidando.”<sup>46</sup>

Logo, o faturamento deve ser tido como o resultado ou o conteúdo econômico das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, pois, é assim que o direito concebe o ato de faturar, conforme o regramento estabelecido pela Lei nº. 5.474, de 18 de julho de 1968.<sup>47</sup>

Em suma, faturamento sempre quer exprimir a idéia daquilo que foi objeto de uma venda comercial, ao que foi faturado, ao que foi objeto de mercancia. O art. 2º da Lei nº. 5.474/68 prescreve que, no ato de emissão da fatura, poderá ser extraída duplicata para fins de circulação comercial como uma espécie de título de crédito, sendo certo que esta documentará o saque do vendedor pela importância faturada ao comprador. Assim, faturamento guarda

---

<sup>45</sup> Trecho do voto do Ministro Marco Aurélio Mello, RE nº. 240.785-2/MG, Plenário, sessão de julgamento em 24/08/2006.

<sup>46</sup> CARRAZZA. *Op. cit.* p. 481.

<sup>47</sup> O artigo 1º da Lei nº. 5.474/68 obriga a emissão de fatura apenas nas vendas a prazo não inferior a trinta dias, o que não significa que as faturas não possam ser emitidas nas vendas a menor prazo ou à vista, para as quais a emissão, portanto, é facultativa.

relação com riqueza própria do contribuinte, auferida em virtude do desempenho de suas atividades.

Entretanto, nem todas as operações de venda correspondem a uma fatura, posto que a legislação, em alguns casos, a tornou facultativa, caracterizando sua emissão, nestas hipóteses, um ato discricionário da pessoa jurídica que realiza a operação mercantil.

Logo, como hipótese de incidência da COFINS, o faturamento deve ser considerado como o ato de faturar, em sua concepção mais ampla (compreendidas as hipóteses em que a emissão de fatura se faz prescindível), confundindo-se, portanto, com o próprio ato de vender mercadorias e de prestar serviços, de sorte que, para fins fiscais, não seja restringido pela obrigatoriedade ou não do ato de faturar, porquanto deva ser compreendido, nos exatos termos do artigo 2º, da Lei Complementar nº. 70/91 como a totalidade das receitas provenientes da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

### 3.3.2 Conceito constitucional de faturamento na visão do STF

O conceito de faturamento, para efeito de incidência da COFINS, já foi alvo de reiterados pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal, que o estabeleceu como sendo a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços<sup>48</sup>.

Antes da promulgação da Constituição de 1988, a base de cálculo da extinta contribuição para o FINSOCIAL era determinada pelo Decreto-lei nº. 2.397, de 21 de dezembro de 1987. Ao fim de intenso debate, concluiu-se que, de acordo com uma interpretação conforme a Constituição, a receita bruta, definida pelo Decreto-lei nº. 2.397 como base de cálculo, abarcaria tão somente a receita da venda de mercadorias e de serviços, o que se amoldaria para efeitos fiscais ao conceito de faturamento previsto no inciso I do artigo 195 da Constituição.

O Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento do recurso extraordinário nº. 150.755/PE, no qual se discutiu amplamente a possibilidade de o legislador ordinário, por intermédio do artigo 28, da Lei nº. 7.738/88, instituir a contribuição sobre o faturamento,

---

<sup>48</sup> Recurso extraordinário nº. 150.755-1/PB e Ação Declaratória de Constitucionalidade nº. 1-1/DF.



prevista no inciso I, do artigo 195, da Constituição de 1988, para empresas prestadoras de serviços, tendo por base de cálculo a receita bruta da empresa, expressamente asseverou que:

“antes da Constituição, precisamente para a determinação da base de cálculo do FINSOCIAL, o DL 2.397, de 21.12.1987, já restringia, para esse efeito, o conceito de receita bruta a parâmetros mais limitados que o de receita líquida de vendas e serviços, do DL 1.598/77, de modo, na verdade, a fazer artificialmente, desde então, distingui-lo da noção corrente de faturamento. (*omissis*) Por tudo isso, **não vejo inconstitucionalidade no art. 28 da Lei nº. 7.738/89**, a cuja validade entendo restringir-se o tema deste recurso extraordinário, **desde que nele a ‘receita bruta’, base de cálculo da contribuição, se entenda ferida aos parâmetros de sua definição no DL 2.397/87, de modo a conforma-la à noção de faturamento das empresas prestadoras de serviços.**”<sup>49</sup>

E, mais adiante, após ser interpelado pelo Ministro Marco Aurélio, acerca da interpretação supra em face do que dispõe o artigo 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual é vedado à lei tributária alterar conceitos de direito privado, utilizados pela Constituição, esclareceu o Ministro Sepúlveda Pertence, de forma inequívoca, que:

“A hipótese é justamente ao contrário. Incidiria esta regra – que não precisaria estar no CTN, porque é elementar à própria aplicação da Constituição – se a lei dissesse: faturamento é igual à receita bruta. O que tentei mostrar no meu voto, a partir do Decreto-lei nº. 2.397, é que a lei tributária, ao contrário, para o efeito do Finsocial, chamou receita bruta o que é faturamento. E aí ela se ajusta à Constituição. (*omissis*) **Há um consenso: faturamento é menos que receita bruta.** (*omissis*) Tentei mostrar que, cuidando-se de empresas de serviço, o conceito de receita bruta do Decreto-lei 2.397, doutrinariamente correto ou não, na verdade se reduz ao que é a noção corrente de faturamento.”.

Portanto, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de serem faturamento e receita bruta conceitos equiparáveis, desde que essa seja restritivamente interpretada, isto é, tal qual prevista no Decreto-lei nº. 2.397/87 como sendo a decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços<sup>50</sup>.

---

<sup>49</sup> Trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence nos autos do recurso extraordinário nº. 150.755/PE, DJ de 20/08/1993. Sem grifos no original.

<sup>50</sup> Aliás, neste mesmo sentido caminhou o legislador infraconstitucional ao editar a Lei Complementar nº. 70/1991, conforme reconhecido pelo Ministro Néri da Silveira, no julgamento do recurso extraordinário antes mencionado: “Com efeito, há, no Decreto-lei nº. 2.397/1987, art. 22, qual observou o Min. Sepúlveda Pertence, conceito de ‘receita bruta’ que se pode ter como assimilável à noção de faturamento, a que remete o art. 195, I, da Constituição. Neste mesmo sentido, posteriormente, a Lei Complementar nº. 70/1991 estipulou em seu art. 2º.”.

Esta questão foi abordada com precisão por Rodrigo Caramori Petry ao estabelecer diversas gradações para os conceitos de faturamento e receita bruta, conforme se mostrem mais ou menos inclusivos:

“O Decreto-lei nº. 2.397, editado em 21 de dezembro de 1987, além de trazer alterações na legislação da contribuição PIS/Pasep, também modificou a redação do art. 1º do Decreto-lei nº. 1.940/82, para o fim de explicitar melhor a composição da hipótese de incidência e da base de cálculo da contribuição ao Finsocial devida pelas instituições financeiras e seguradoras, diferenciando-a conceitualmente daquela aplicável às empresas industriais e comerciais.

Neste sentido, observe-se a relevante distinção que o Decreto-lei nº. 2.397/1987 fez entre:

- i) “receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços” (faturamento) – expressão utilizada para representar a hipótese de incidência da contribuição ao Finsocial devida pelas pessoas jurídicas em geral; e
- ii) “rendas e receitas operacionais” – expressão utilizada para representar a hipótese de incidência aplicável às instituições financeiras e assemelhadas.

Parece-nos que essa clara distinção formulada pela redação do Decreto-lei nº 2.397/1987 entre os vocábulos utilizados para representar as receitas das atividades das instituições financeiras (“receitas operacionais”), diferenciando-as em relação às receitas das empresas industriais, comerciais e de serviços (“receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços”), serve para fundamentar a idéia de que o conceito de “faturamento” deve ser entendido em sentido estrito.”<sup>51</sup>

E conclui o citado doutrinador:

“Assim sendo, o art. 195, I, da Constituição de 1988 em sua redação original albergou o conceito de ‘faturamento’ existente à época e interpretado a partir de uma releitura das definições legais do Código Comercial (art. 219, da Lei nº. 556/1850), da Lei nº. 5.474/1968 e sobretudo do Dec-lei nº. 2.397/1987, dentre outras fontes.”

No mesmo sentido, tem-se a decisão proferida nos autos da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº. 1-1/DF, na qual restou declarada a constitucionalidade da COFINS. Mais uma vez o Supremo Tribunal Federal ratificou o entendimento de que o conceito restrito de receita bruta, assim considerada a receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços, coincide com o de faturamento para efeito do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, conforme trecho do voto abaixo transcrito:

---

<sup>51</sup> PETRY, Rodrigo Caramori. **A Cofins e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras**. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 145., pp. 116-131.

“(…) o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º. da Lei nº. 187/36).”<sup>52</sup>

Idêntico posicionamento foi adotado pelo Ministro Ilmar Galvão, em seu voto proferido na ADC nº. 1-1/DF. Veja-se:

“De efeito, o conceito de ‘receita bruta’ não discrepa do ‘faturamento’, na acepção que este termo é utilizado para efeitos fiscais, seja o que corresponde ao produto das vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, seja aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei nº. 187/68), em que a emissão de uma ‘fatura’ constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata.

Entendimento nesse sentido, aliás, ficou assentado pelo STF, no julgamento do RE 150.755”.<sup>53</sup>

Deste modo, a jurisprudência do Pretório Excelso firmada à época era taxativa ao asseverar que o conceito de faturamento previsto no inciso I, do artigo 195, da Carta Magna, coincide com o de receita bruta, tão-somente no caso de ser esta considerada como a receita proveniente das operações de vendas de mercadorias, de mercadorias e de serviços e de serviços de qualquer natureza, consoante previsão do artigo 2º da Lei Complementar nº. 70/91, constituindo, assim, receita própria da empresa, posto que resultantes da exploração de sua atividade-fim, ou seja, de seu objeto social.

A doutrina, por seu turno, sempre foi unânime ao afirmar que:

“a definição de ‘faturamento’ não abarca a totalidade de receitas, mas receita bruta como definida na legislação de imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia, ou a receita proveniente da venda de mercadorias, serviços ou de serviços de qualquer natureza.”<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> Trecho do voto do Ministro Moreira Alves, relator da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº. 1-1/DF, DJ de 16/06/1995.

<sup>53</sup> Trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão, Ação Declaratória de Constitucionalidade nº. 1-1/DF, DJ de 16/06/1995.

<sup>54</sup> NETTO FRANCIULLI, Domingos. Cofins – a Exclusão das Receitas Financeiras de sua Base de Cálculo. *in* **Pis-Cofins – Questões Atuais e Polêmicas** - coordenadores: Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Fischer: Quartier Latin, São Paulo, 2005, p.79.

### 3.3.3 Distinção entre conceitos de faturamento e receita bruta

A partir da promulgação da Emenda Constitucional nº. 20/1998, em 15 de dezembro de 1998, a redação da alínea b do inciso I do artigo 195, da Constituição Federal foi alterada, de forma a incluir a receita bruta como uma das possíveis bases de cálculo das contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

Assim, o legislador constituinte, ao introduzir a receita, ao lado do faturamento, como uma das bases de cálculo passíveis de utilização para fins de instituição de contribuição social destinada ao financiamento da Seguridade Social, fez surgir a premente necessidade de distinção entre esses dois conceitos.

Isso porque, a Constituição Federal autorizava a instituição de tributo apenas sobre o faturamento, o qual, como visto no tópico anterior, era compreendido tão-somente como o produto da venda de bens ou serviços. Com isso quer se dizer que inexistia, antes da Emenda Constitucional nº. 20/98, supedâneo no texto da Carta Magna a autorizar a tributação de todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica. Tanto isso é verdade que a própria Constituição precisou ser adaptada, de sorte que fosse acrescida a expressão “receita” à nova alínea *b* do inciso I do artigo 195.

Em verdade, a distinção entre esses dois conceitos não surgiu em virtude da Emenda Constitucional nº. 20/98, posto já ter sido trazida a lume com a edição da Lei nº. 9.718/98, de 27 de novembro de 1998, a qual dispunha no seguinte sentido:

“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.” (grifos nossos).

Assim, tem-se que o legislador infra-constitucional, ao editar a referida lei, distanciou-se do conceito de faturamento delineado anteriormente pelo Supremo Tribunal Federal, conforme visto acima, segundo o qual este seria equivalente ao conceito de receita bruta, esta compreendida como aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

É cediço que o faturamento, conforme compreendido pelo Supremo Tribunal Federal e consoante conceituação prevista no artigo 2º, da Lei Complementar nº. 70/1991, não engloba a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica sujeita à tributação pela COFINS, mas tão-somente as receitas decorrentes de venda de mercadorias e da prestação de serviços, excluindo-se desta incidência, por exemplo, as receitas de intermediação financeira e eventuais receitas não-operacionais.

Com isso, deduz-se que o faturamento configura apenas uma parcela da receita total das empresas. Com efeito, faturamento e receita são realidades jurídicas distintas, porém com uma interseção, em razão de ser a receita conceito mais amplo, no qual se subsumem todas as entradas que importem em aumento do patrimônio da pessoa jurídica. O faturamento, por sua vez, restringe-se à denominada receita bruta operacional, isto é, aos ingressos oriundos da realização do objeto social da empresa, quer seja ele a venda de mercadorias, quer seja a prestação de serviços.<sup>55</sup>

Este, inclusive, foi o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal<sup>56</sup> ao tratar da inconstitucionalidade do §1º, do artigo 3º, da Lei nº. 9.718/98, ocasião em que restaram assentes as definições de faturamento e receita bruta, sendo o primeiro a receita derivada da venda de bens e/ou da prestação de serviços; e a segunda, a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nas quais se encontram inclusas, a receita bruta derivada da venda de bens e/ou da prestação de serviços (faturamento), as receitas gerais, as receitas administrativas e as não-operacionais.

Nesse sentido, a voracidade fiscal restou evidente, uma vez que o legislador ordinário ampliou a base de cálculo da COFINS, com a edição da Lei nº. 9.718/98, fazendo-a incidir sobre a totalidade de receitas, excedendo de forma inconstitucional o conceito de faturamento, alcançando, assim, sem suporte na autorização do artigo 195, da Constituição Federal, outras receitas não decorrentes da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

---

<sup>55</sup> Há vozes na doutrina que se insurgem sobre este conceito de faturamento, entre outros, para fins de tributação de receitas de intermediação financeiras, consideradas pelas autoridades fazendárias como parcela integrante do faturamento das instituições financeiras e, portanto, validamente integrantes da base de cálculo da COFINS sob a égide da redação do texto constitucional anterior à Emenda Constitucional nº. 20/98.

<sup>56</sup> Recurso extraordinário nº. 346.084/PR, Relator Ministro Ilmar Galvão, Relator para acórdão o Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJU de 01º/09/2006.

O respaldo constitucional para a referida incidência surgiu apenas com a promulgação da Emenda Constitucional nº. 20/98, o que ocorreu somente vinte dias após com a publicação e entrada em vigor da Lei nº. 9.718/98.

Haja vista que o fundamento de validade da tributação introduzida pela Lei nº. 9.718/98 somente foi introduzido no ordenamento jurídico após sua vigência, o Supremo Tribunal Federal houve por bem, em sede de controle difuso de constitucionalidade, declarar inconstitucional o §1º, do artigo 3º, da Lei nº. 9.718/98<sup>57</sup>, por não existir, no direito brasileiro o instituto da constitucionalidade superveniente.

Isto porque, quando da edição da Lei nº. 9.718/98, a Constituição autorizava apenas a criação de contribuição sobre o faturamento, inexistindo permissivo a autorizar a instituição sobre a receita. Neste sentido, é estreme de dúvidas que, tão-somente após a promulgação da referida Emenda Constitucional, a tributação a título de COFINS incide legitimamente sobre toda e qualquer receita auferida pelo sujeito passivo desta exação. Isto porque, ante a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, em controle difuso, conforme citado acima, a efetiva instituição da COFINS sobre a receita não ocorreu a partir da vigência da Lei nº. 9.718/98, mas somente com a edição da Lei nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.<sup>58</sup>

Originada a partir de conversão da Medida Provisória nº. 135, de 2003, esta lei, seguindo a mesma esteira de raciocínio entabulada pela Emenda Constitucional nº. 42, de 19 de dezembro de 2003 (a qual acrescentou os parágrafos 12 e 13 ao artigo 195 da Constituição

---

<sup>57</sup> Neste sentido, os recursos extraordinários nº. 34.084/PR, 357.950/RS, 390.840/MG e 358.273/RS. Cabe trazer à colação a ementa do recurso extraordinário nº. 357.950/RS, utilizado como paradigma para solução de controvérsias discutidas no bojo de outros recursos. Note-se:

“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, §1º, DA LEI Nº. 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº. 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO . A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº. 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº. 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº. 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

<sup>58</sup> Art. 1º, da Lei nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2003: “Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido **o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

§1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.” (Sem grifos no original).

Federal<sup>59</sup>), instituiu a não-cumulatividade para a COFINS, a partir de uma sistemática de compensação de débitos e créditos, todavia, se utilizando de alíquotas majoradas – 7,6% (sete vírgula seis por cento).

A par da situação supra, pode-se concluir que, atualmente, a COFINS incide sobre o faturamento, este compreendido como a receita bruta operacional, nas hipóteses sujeitas à sistemática da Lei nº. 9.718/98, ou seja, pelo regime cumulativo; e sobre a receita bruta, nos casos sujeitos ao regime não-cumulativo, instituído pela Lei nº. 10.833/03.

Da análise dos conceitos de faturamento e de receita bruta, portanto, tem-se que a estes somente podem ser atribuídos os ingressos no patrimônio da pessoa jurídica destinados a remunerar algum tipo de atividade por ela desenvolvida, posto que guardam relação com a riqueza própria do contribuinte. Deste modo, restará autorizada a sua utilização como base de cálculo da COFINS, de sorte que, aqueles ingressos destinados a terceiros, quaisquer que sejam, devam ser considerados como receitas de terceiros e não dos contribuintes que os recebem e possuem apenas o ônus de repassá-los aos cofres públicos, razão pela qual sua tributação pela COFINS se mostra dessarzoada.

---

<sup>59</sup> Art. 195, da Constituição Federal: “Art. 195.

(...)

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

§13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou faturamento.”

## **4 A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS**

### **4.1 Noções introdutórias**

Neste capítulo, discorrer-se-á sobre a espúria inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, considerado pelas autoridades administrativas como parcela integrante do faturamento da pessoa jurídica, em virtude de se encontrar embutido no preço final da mercadoria vendida ou do serviço prestado, e, portanto, constituir ingresso financeiro no patrimônio da pessoa jurídica, ainda que, como será analisado adiante, este ocorra de forma transitória, posto o dever de ser vertido ao erário dos estados-membros e do Distrito Federal.

Há muito se discute sobre a possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo de tributos que recaiam sobre a receita bruta dos contribuintes, seja esta limitada ao conceito de



faturamento, conforme visto no capítulo anterior, ou em seu sentido mais amplo, abarcando todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Quando da instituição das primeiras incidências, as autoridades fiscais pugnaram pela validade da inclusão não somente do antigo ICM como também do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados – nas bases de cálculos das contribuições sociais destinadas ao PIS e ao FINSOCIAL. Esta última controvérsia, no entanto, foi de logo afastada pela unanimidade da jurisprudência que se firmou em sentido contrário à inclusão.

Assim, a discussão sobre a possibilidade de inclusão da receita derivada do ICMS, incorporado ao preço de mercadorias e serviços, na base de cálculo das contribuições que incidem sobre o faturamento das empresas não é recente, tampouco inédita.

No entanto, os entendimentos fazendários e jurisprudenciais a respeito do tema, desde a época da extinta contribuição para o FINSOCIAL, precursora da COFINS, sempre foram no sentido de conferir legitimidade à inclusão da parcela de ICMS na base de cálculo das contribuições sociais, posto ser esta um dos componentes do faturamento dos sujeitos passivos das exações em questão.

No que concerne à Fazenda Pública, impende assinalar a edição do Parecer Normativo CST nº. 77, de 23 de outubro de 1986:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL –CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP – BASE DE CÁLCULO.

O ICM referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria e, conseqüentemente, o faturamento. Sendo um imposto incidente sobre as vendas, deve compor a receita bruta para efeito da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e FINSOCIAL.”<sup>60</sup>

Nesta mesma esteira de raciocínio, há mais de uma década, o Superior Tribunal de Justiça sumulou sua jurisprudência no sentido de possibilidade dessa inclusão. Note-se:

“Súmula 68: ‘A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS’”.<sup>61</sup>

---

<sup>60</sup> IOB IFORMAÇÕES OBJETIVAS. Pareceres Normativos e Atos Declaratórios do Imposto de renda Consolidados 1984/1986, p. 46.

<sup>61</sup> Súmula editada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, DJ de 04/02/1993, com base nos seguintes precedentes: REsp 19.455-DF, REsp 21.497-RJ, REsp 8.601-SP, AgRg no Ag 16.577-SP, REsp 16.841-DF, REsp 14.471-MG, REsp 8.541-SP e REsp 6.924-PB.

“Súmula 94: ‘A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL’”<sup>62</sup>.

Após a criação da COFINS, pela Lei Complementar nº. 70/91, tendo em vista sua qualidade de sucessora da extinta contribuição para o FINSOCIAL, a Súmula 94 do Superior Tribunal de Justiça continuou sendo-lhe aplicada pelos tribunais, sendo certo que, no Supremo Tribunal Federal, em muitos casos, sequer se conhecia dos recursos extraordinários que visavam a contrariar este entendimento, pois se entendia que a questão jurídica debatida era de cunho infraconstitucional, razão pela qual havia negativa de seguimento a estes recursos.

Contudo, o *leading case* da matéria objeto deste estudo, a saber, o recurso extraordinário nº. 240.785-MG, em que se examina, com base no parágrafo único, do artigo 2º, da Lei Complementar nº. 70/91, a pertinência da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, ultrapassou a problemática de admissibilidade citada acima, restando ainda seu mérito pendente de julgamento.

No processo em questão, o Relator Ministro Marco Aurélio já havia votado, desde 1999, no sentido de dar provimento ao recurso, interposto pelo contribuinte, a fim de determinar que a COFINS tenha como base de cálculo impositivo somente o valor líquido da mercadoria ou do serviço, excluído, desta forma, o que é recebido a título de ICMS.

Desde então, o processo ficou paralisado até 22 de março de 2006, quando decidiu-se pela renovação do julgamento em virtude do tempo decorrido, que culminou na significativa alteração da composição da Corte.

Em verdade, a tese do não-enquadramento do ICMS no conceito de faturamento começou a ser reanimada a partir do momento em que foi declarada a inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei nº. 9.718/98, quando, então, passou-se a reconhecer efetivamente a existência de um conceito constitucional de faturamento, como já exposto acima, o qual delimitaria a atividade do legislador infraconstitucional em relação à base de cálculo da contribuição social em comento.

Com base no conceito constitucional de faturamento, delimitado pelo Supremo Tribunal Federal como sendo a receita bruta derivada da venda de mercadorias e da prestação de serviços, questionou-se se a validade e a pertinência da alocação da receita derivada da

---

<sup>62</sup> Súmula editada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, DJ de 28/04/1994, com base nos seguintes precedentes: REsp 31.103-RJ, REsp 27.072-RJ, REsp 8.379-RJ, REsp 16.521-DF e REsp 14.467-MG.

inclusão do ICMS embutido no preço final da mercadoria ou do serviço, de sorte a autorizar seja tributada pela COFINS.

Essa questão, objeto do presente estudo, será decidida pela Corte Suprema quando do julgamento do recurso extraordinário em comento, o qual se encontra suspenso em virtude de pedido de vista formulado pelo Ministro Gilmar Mendes, sendo certo que, além do seu posicionamento, ainda restam os dos Ministros Celso de Mello e Joaquim Barbosa e da Ministra Ellen Gracie. Até o presente momento, contudo, cinco ministros já votaram no sentido de acompanhar o Relator Ministro Marco Aurélio, a saber, Ministros Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski, Carlos Ayres Britto e Cezar Peluso e a Ministra Carmen Lúcia, sendo que apenas o Ministro Eros Grau votou pela manutenção do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Conquanto a tese já conte com seis votos favoráveis, não se pode assegurar que o resultado final seja no sentido da exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, posto existir a possibilidade de ocorrer alteração dos votos daqueles Ministros que já se pronunciaram no sentido de prover a tese dos contribuintes.

## **4.2 A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS**

### **4.2.1 Distinção conceitual entre ‘receita’ e ‘entrada’**

A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, consoante entendimento fazendário, é, em verdade, espúria, posto afrontar o inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal, na medida em que desvirtua o conceito quer de faturamento quer de receita. Admitir-se a validade da tese entabulada pela Fazenda Pública corresponde a determinar a alocação de receitas sob a rubrica de faturamento, quando, em verdade, estas a ele são completamente estranhas. Em outras palavras, chamar-se-ia de faturamento aquilo que faturamento não é, restando, deste modo, violado as garantias constitucionalmente estabelecidas em prol do contribuinte (Carrazza, 2005)<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> Neste sentido, leciona o mestre Roque Antonio Carrazza: “Ademais, se a lei pudesse chamar de *faturamento* o que *faturamento* não é (é, a toda evidência, empresas não faturam ICMS), cairia por terra o rígido esquema de proteção ao contribuinte, traçado pela Constituição.

Consoante o que foi exposto no capítulo anterior, apesar de faturamento e receita bruta serem as bases de cálculo imponíveis da COFINS, por mais abrangente que seja um conceito, para fins de tributação, sua interpretação deve respeitar a lógica que norteia todo o sistema constitucional, esbarrando a competência do ente federativo, neste caso, na distinção conceitual entre “receita” e “entrada”.

Para melhor compreensão, cabe citar a clássica diferenciação feita por Aliomar Balleeiro entre “ingresso” e receitas”:

“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 governamental, desde que estão condicionadas à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo.

(...) Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo.”<sup>64</sup>

O mestre Geraldo Ataliba dedicou-se, em trabalho que tratava do ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-, à análise do conceito de receita, ocasião em que assim dispôs sobre o tema:

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é entrada que passa a pertencer à entidade.

Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo. (*omissis*)

Tomar por base imponible o total da fatura é violar os princípios legais assinalados e violar os cânones regulamentares expressos, produzindo ato nulo, lançamento ineficaz.

Para ser regular e válido, o lançamento (seja por homologação, seja de ofício) deve separar os itens da fatura, para cingir-se à base de cálculo legalmente disposta, que é só e exclusivamente o preço do serviço.”<sup>65</sup>

---

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 negociais realizadas. *A contrario sensu*, qualquer valor diverso deste não poderá ser inserido na base de cálculo destes tributos.”

<sup>64</sup> BALLEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 13ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 116.

Idêntica ilação pode-se extrair do magistério de Aires F. Barreto para quem os valores que ingressam na contabilidade das empresas podem ser de diferentes espécies, com o que produzirão efeitos diversos:

“É importante, neste passo, estabelecer a concreta distinção entre os conceitos de ingresso (ou entrada) e de receita, diversos em sua essência e sua natureza jurídica, produzindo diferentes efeitos,

Nem sempre os valores que entram nos cofres das empresas são da mesma natureza (ou espécie). É preciso diferenciá-los entre ingressos financeiros (que na Ciência das Finanças são denominados movimentos de fundo ou de caixa) e receitas. (*omissis*)

As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem.

Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas. (*omissis*)

As entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores. São somas a serem repassadas a terceiros, que não implicam qualquer modificação no patrimônio da empresa. (*omissis*)

Embora transitem no caixa da empresa, são meras entradas ou ingressos financeiros. Assim, ao mesmo tempo em que inscrevem esses valores nos seus ativos, registram nos seus passivos a necessária contrapartida, de igual valor, para terceiro estranho à empresa. Não há, portanto, nenhum incremento nos seus patrimônios

Receita é, pois, a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o.”<sup>66</sup>

Em pensarem terem sido as conclusões de Aliomar Baleeiro obtidas na esfera do Direito Financeiro, podem, perfeitamente, serem utilizadas na seara do Direito Tributário, em conjunto com as demais considerações transcritas acima, donde se concluirá pela impropriedade de se considerar como receita todo e qualquer ingresso financeiro, devendo ser apenas considerado como tal aquele ingresso que efetivamente se incorpore ao patrimônio da pessoa jurídica, acrescendo-o.

No que tange à esfera privada, a Contabilidade ocupa-se da diferenciação entre entrada e receita, sendo aquela um gênero, do qual a receita é uma de suas espécies. Neste diapasão,

---

<sup>65</sup> ATALIBA, Geraldo. **ISS – Base impositiva. Estudos e Pareceres de Direito Tributário**. 1º vol. . São Paulo: RT, 1978, p.88.

<sup>66</sup> BARRETO, Aires F. **A nova COFINS: Primeiros Apontamentos**. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 103. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 11-12.

considerar-se-á entrada todo e qualquer ingresso de dinheiro nos cofres de determinada pessoa jurídica. No entanto, apenas serão reputadas como receitas aquelas entradas que venham a constituir receita própria da empresa, integrando, desta sorte, seu patrimônio.

Logo, os demais valores que transitoriamente ingressem no ativo da sociedade, como, por exemplo, os que correspondam à movimentação financeira ou, no caso deste estudo, o ICMS, em razão de sua efemeridade não podem ser classificados como receitas. Em suma, poder-se-ia afirmar que nem toda entrada é receita, sendo esta somente aquela entrada com caráter definitivo da qual decorra efetivo acréscimo patrimonial em relação à sociedade.

Por conseguinte, a receita necessariamente constitui um adicional que se integra ao conjunto de bens e direitos de titularidade da pessoa jurídica (patrimônio), razão pela qual não serão tributados os meros ingressos, isto é, aqueles valores que tiverem como destino final não o caixa da empresa, mas sim o de outra (por exemplo, a que efetivamente prestou o serviço ou vendeu a mercadoria, na hipótese de de primeira ter atuado apenas na qualidade de agente cobradora dos valores devidos e, portanto, pertencentes à segunda) ou o Fisco, inexistirá possibilidade de tributação pela COFINS, posto não haver a conformação do conceito legal de receita bruta (tampouco o de faturamento).

Logo, resta inconteste que nem todo ingresso financeiro no universo de disponibilidade da pessoa jurídica pode ser tido como receita e, por conseguinte, integrar a base de cálculo da COFINS. Para tanto, é imperioso que não seja uma mera entrada, ou seja, é mister que configure receita, no sentido de que tenha permanência e que resulte da efetiva exploração da atividade correspondente ao objeto social da pessoa jurídica ou dele seja decorrente.

Nesta esteira, a título exemplificativo, tem-se que a própria Constituição Federal reconheceu a diferença conceitual existente entre faturamento ou receita e mera movimentação financeira ou transmissão de valores, créditos e direitos de natureza financeira. Com efeito, o artigo 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ao instituir a extinta CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, assim dispôs:

“Art. 74. A União poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

*(omissis)*

§ 3º. O produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde.”.

Portanto, tendo em vista que a saúde é uma das áreas integrantes da tríade da seguridade social, em conjunto com a assistência e a previdência sociais, é forçoso admitir que, no que tange às contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, expressou o legislador constituinte a distinção entre movimentação financeira e receita ou faturamento, posto que utilizados para discriminar exações diversas, submetidas, deste modo, a regimes jurídicos absolutamente distintos.

Ora, valendo-se do princípio básico de hermenêutica jurídica de que inexistente “letra morta” no texto da lei, mister se faz reconhecer que o constituinte de 1988 tão-somente diferenciou as competências tributárias, em virtude da prévia distinção de seus elementos básicos. Em outras palavras, diferenciou a incidência da COFINS e da CPMF, tendo em vista a prévia divergência entre suas bases de cálculo impositivas, ou seja, movimentação financeira e faturamento.

Ressalva-se que, mesmo sendo o conceito de receita mais abrangente que o de faturamento, não autoriza a incidência de COFINS sobre toda e qualquer receita auferida pelo sujeito passivo, em especial, em relação às receitas de terceiros. Neste sentido, advoga o professor Allan Moraes:

“Quer nos parecer, outrossim, que o conceito de *receita* é mais largo que o de faturamento, este calcado exclusivamente nas receitas inerentes à venda de mercadorias e à prestação de serviços.

Isso não significa, porém, que toda e qualquer grandeza classificada contabilmente como receita é suscetível de incidência da COFINS, na medida que as receitas que apenas transitam pelos registros contábeis, mas nada acrescem ao patrimônio do contribuinte, não são passíveis de incidência tributária a título de COFINS, eis que constituem faturamento ou receita de terceiros.”<sup>67</sup>

Há de se concluir, portanto, que as quantias que circulam na contabilidade das empresas, sujeitos passivos da COFINS, a título de ICMS, não têm natureza jurídica de receitas, consoante a conceituação acima exposta. Logo, traduzem apenas ingressos de caixa, os quais não se encontram incorporados aos patrimônios das pessoas jurídicas contribuintes

---

<sup>67</sup> MORAES, Allan. **ICMS na Base de Cálculo do PIS e da Cofins não Cumulativos**. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 141, p. 30.

da COFINS, neles apenas transitando de forma provisória, visto que destinados a terceiros, isto é, aos cofres públicos dos estados e do Distrito Federal.

Isto porque se trata, em verdade, de receita do Estado, recebida pelo contribuinte da COFINS na qualidade de mero agente arrecadador, o qual, consoante a sistemática explicitada anteriormente, na qualidade de contribuinte de direito, fatura as mercadorias e os serviços incluindo o ICMS no valor a ser pago pelo adquirente, contribuinte de fato do imposto. Assim, a pessoa jurídica tributada pela COFINS apenas recebe o valor do ICMS, repassando-o, posteriormente, em virtude de lei, ao verdadeiro titular da receita, no caso, os estados-membros e o Distrito Federal.

É cediço que, em se tratando de ICMS, ocorre a transferência do encargo do imposto ao adquirente da mercadoria, sendo certo que o contribuinte de direito recebe daquele o valor correspondente ao imposto, repassando-o, obrigatória e tempestivamente, ao Estado, sob pena de praticar crime contra a ordem tributária, previsto no inciso II, do artigo 2º, da Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.<sup>68</sup> Em outras palavras, tem-se que o ICMS destacado na nota fiscal não ingressa no patrimônio do alienante da mercadoria ou do serviço, ocorrendo mero repasse, o qual não representa qualquer circulação de riqueza.

Assim, tendo em vista que este ingresso não configura receita do contribuinte, mas sim do ente federativo constitucionalmente competente para esta tributação, o ICMS configura verdadeiro ônus, razão pela qual o trânsito do valor a ele referente na contabilidade do contribuinte não constitui fato gerador da exação posto que refoge daquilo que foi eleito pelo constituinte como base de cálculo da COFINS, a saber, faturamento ou receita, as quais se subsumem, portanto, à riqueza do contribuinte.

Para corroborar o que ora se aduz, cabe citar o brilhante entendimento do Ministro Marco Aurélio no seguinte sentido:

“(…) O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação de 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 de cobrá-lo.

(…)

---

<sup>68</sup> Art. 2º, da Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990: “Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza: (…)

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;”



Da mesma forma que esta Corte exclui a possibilidade de ter-se, na expressão ‘folha de salários’, a inclusão do que satisfeito a administradores, autônomos e avulsos, não pode, com razão maior, entender que a expressão ‘faturamento’ envolve, em si, ônus fiscal, como é o relativo ao ICMS, sob pena de desprezar-se o modelo constitucional, adentrando-se a seara imprópria da exigência da contribuição, relativamente a valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço, como é o relativo ao ICMS. Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria. Admitir o contrário é querer, como salientado por Hugo de Brito Machado em artigo publicado sob o título ‘Cofins – Ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota’, em ‘Contribuições Sociais – Problemas Jurídicos’, que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria. Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, ao valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança de contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerado, isso sim, um desembolso.”<sup>69</sup>

Ora, o cerne da questão não é discussão se o ICMS deve ser inserido no conceito de faturamento ou de receita bruta, mas sim, de vislumbrar seu efetivo titular, isto é, aquela entidade em cuja contabilidade estes valores ingressarão em caráter definitivo, de sorte a custear suas finalidades precípuas. Em se tratando, na realidade, de receitas de terceiros, tal grandeza será sempre elemento estranho à base de cálculo da COFINS, como se verá detalhadamente adiante, quer seja considerada incidente sobre o faturamento (base de cálculo utilizada atualmente, em caráter excepcional, pelo regime cumulativo de tributação), quer sobre a receita bruta (no regime não-cumulativo).

Se é dessarazado dizer que os sujeitos passivos da COFINS faturam, em si, o ICMS, como assentado pelo Ministro Marco Aurélio, em trecho de seu voto transcrito acima, e por Roque Antonio Carrazza, logo é errôneo asseverar que os contribuintes obtêm receita decorrente do ICMS.

É forçoso admitir que seja a COFINS cobrada sobre o faturamento, seja cobrada sobre a receita bruta, o ICMS embutido no preço final das mercadorias ou dos serviços faturados não pertencem ao contribuinte, posto sua natureza de receitas de terceiros em virtude de sua efetiva titularidade pertencer aos Estado-membros ou ao Distrito Federal.

---

<sup>69</sup> Trecho do voto do Ministro Marco Aurélio, proferido nos autos do recurso extraordinário nº. 240.785-MG, do qual é relator.

Valendo-se das lições do ilustre jurista Paulo Barros Carvalho<sup>70</sup>, o caso é verdadeiramente uma hipótese de não-incidência, posto que o fato jurígeno efetivamente ocorrido refoge por completo aquele determinado na legislação específica e na própria Constituição como passível de tributação pela COFINS.

#### 4.2.2 Intributabilidade das receitas de terceiros pela COFINS.

A redação originária da Lei nº. 9.718/98 possuía dispositivo, posteriormente revogado pela Medida Provisória nº. 1991-18, de 2000, no sentido de vedar a incidência da COFINS sobre as receitas que tivessem a finalidade de repasse a outras pessoas jurídicas. Confira-se:

“Art. 3º. (...).

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

(...)

III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas as normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.”

Apesar da revogação expressa, por depender de regulamentação do Poder Executivo, conforme consta de sua parte final, e por esta nunca ter sido efetivada, este dispositivo, mesmo no curto período de sua vigência, não produziu efeitos, sendo tipo, portanto, como norma de eficácia limitada, ou seja, desprovidas de auto-aplicabilidade em virtude da necessidade de atuação legislativa regulamentadora posterior. Neste sentido, é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, senão vejamos, entre outros:

---

<sup>70</sup> CARVALHO, Paulo Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

“TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, §2º, INCISO III, DA LEI Nº. 9.718/98. NORMA PENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N. 1991-18/2000.

1. O comando legal inserto no art. 3º, §2º, III, da Lei n. 9.718/98 estabelecia que a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins das receitas transferidas a outras pessoas jurídicas estava condicionada à edição de normas regulamentadoras do Poder Executivo.

2. Com a edição da Medida Provisória n. 1.991-18/2000, o dispositivo em comento foi retirado do mundo jurídico antes mesmo de produzir os efeitos pretendidos. Portanto, embora vigente, não teve eficácia, uma vez que não foi editado o decreto regulamentador.

3. Recurso especial provido.”<sup>71</sup>

Não obstante o exposto acima, a análise da validade da tributação de receitas de terceiro guarda íntima relação com o objeto deste estudo, tendo em vista que os valores que ingressam no patrimônio da pessoa jurídica a título de ICMS têm, em verdade, esta natureza jurídica. Assim, mister se faz apreciar a plausibilidade e a validade do enquadramento de um ingresso que, ato contínuo e por força de lei, será repassado a outra pessoa (no caso do ICMS, aos estados-membros e ao Distrito Federal) nos conceitos de receita bruta ou faturamento.

Como exposto acima, a tributação deve refletir e espelhar-se na lógica delineada na Carta Magna para o Sistema Tributário Nacional, sob pena de ofender os princípios esculpidos no texto constitucional, o que lhe cominará a sanção da inconstitucionalidade. Com arrimo no exposto anteriormente, pode-se asseverar a inadmissibilidade da tributação pela COFINS dos ingressos que serão posteriormente repassados a outras pessoas jurídicas, posto constituírem receitas de terceiros e não receitas próprias do sujeito passivo desta exação.

Conclui-se, pois, que a tributação somente será legítima quando incidir sobre os ingressos contábeis que configurarem receitas da pessoa jurídica, conforme seu conceito exposto no tópico anterior, de sorte que quando a empresa atue como mera intermediária, em cuja contabilidade transitem valores destinados a outras pessoas jurídicas, estes serão tidos como receitas de terceiros, configurando, meros ingressos ou entradas, não sujeitos, pois, à tributação..

---

<sup>71</sup> Ementa do recurso especial nº. 525.915-SC, Relator Ministro João Otávio de Noronha, DJ de 07/02/2007.

#### 4.2.3 Omissão da legislação no que tange ao ICMS

Consoante o que foi exposto acima, nos termos da Constituição Federal de 1988, a incidência da COFINS somente será legítima caso ocorra sobre o faturamento do sujeito passivo, este considerado como o somatório de receita decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Logo, *a contrario sensu*, tem-se que qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da COFINS, sob pena de se considerar como faturamento aquilo que, em verdade, não o representa (Carrazza, 2005)<sup>72</sup>.

Seguindo esta lógica de raciocínio, a Lei Complementar nº. 70/91, no parágrafo único de seu artigo 2º, determinou fosse o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – excluído da base de cálculo da COFINS, *in verbis*:

“Art. 2º. (...)

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

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

Ocorre, no entanto, que o legislador, não obstante tenha excluído expressamente o IPI da base de cálculo da COFINS, quedou-se omissos em relação ao ICMS, razão pela qual as autoridades fiscais entendem que tal parcela integra o faturamento dos contribuintes, sendo, por este motivo, passível de incidência da referida contribuição social.

Todavia, não há razão para que se estipule tratamento diferenciado para os dois impostos, haja vista a similitude de suas características essenciais, ao passo que ambos são tributos indiretos que incidem sobre a cadeia econômica de produção. Neste sentido, convém ressaltar a lição do mestre Roque Antonio Carrazza:

“Com efeito, inexistente justificativa lógico-jurídica para este tratamento diferenciado, já que ambos os impostos têm estrutura semelhante (são

---

<sup>72</sup> Neste sentido, vide a citação feita como nota de rodapé à fl. 56.

“tributos indiretos”), não integrando o *faturamento*, tampouco a receita, das empresas.”<sup>73</sup>

Destarte, deve-se ater ao que foi eleito pelo legislador como base de cálculo do tributo, de sorte que, no caso da COFINS, descabe a inclusão das parcelas recebidas pelo contribuinte a serem revertidas em favor do Fisco, sejam elas, a título de ICMS, sejam a título de IPI.

A afirmação simplista de que o legislador previu apenas a exclusão do IPI, no sentido de autorizar e embasar a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, não parece escoreita, ao passo que não se pode, a pretexto arrecadatório, esquecer-se do regramento constitucionalmente previsto e em relação ao qual foi o tributo instituído. Com isto, pretende-se asseverar que o citado dispositivo legal, repita-se, não inovou a ordem jurídica, posto ter apenas reconhecido uma hipótese de não-incidência.

Isto porque, as hipóteses de não-incidência tributária são configuradas em face da própria norma instituidora do tributo, na qual se encontra descrita a sua hipótese de incidência, de forma que, aquilo que não esteja compreendido no que Carrazza conceitua como sendo a regra-matriz do tributo, será considerado como uma hipótese de não-incidência da exação. Neste diapasão, tem-se que a não-incidência prescinde de declaração normativa expressa que a reconheça a fim de que produza seus jurídicos efeitos, haja vista simplesmente consignar uma situação que nunca encontrou espeque na hipótese de incidência da exação.

Logo, os dispositivos legais que estabeleçam isenções para hipóteses de não-incidência (como no caso da exclusão do IPI da base de cálculo da COFINS) tem conteúdo meramente enfático, haja vista sua prescindibilidade, a qual decorre da impossibilidade de se isentar, ou seja, excluir o crédito tributário, em relação aquilo que sequer pode ser objeto de tributação.

Em outras palavras: a norma que contém a hipótese de incidência tributária descreve a situação de fato que, uma vez realizada, fará nascer a obrigação tributária principal (fato gerador). Desta sorte, tudo o que não estiver abrangido por esta descrição constituirá hipótese de não-incidência tributária, pois, não se verificando a ocorrência do fato gerador do tributo, não há de se falar em tributação.

Para corroborar o que ora se aduz, convém colacionar o brilhante magistério do mestre Roque Antonio Carrazza, senão vejamos:

---

<sup>73</sup> CARRAZZA. *Op. cit.*, p. 484, grifos no original.

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

Arrematando a idéia, temos, pois, que as leis isentivas só podem alcançar fatos que, em princípio, estão dentro do campo tributário da pessoa política 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 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.

Lei que eventualmente *isente* 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.

Sintetizando, não há como nem por que isentar uma situação de *não-incidência*. Faze-lo seria o mesmo, como diz o ditado popular, que ‘chover no molhado’.”<sup>74</sup>

Impende salientar que as alterações legislativas posteriores, em especial a Lei nº. 9.718/98 e a Lei nº. 10.833/03, permaneceram omissas quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. Bem que se diga, a Lei nº. 9.718/98 evoluiu ao determinar seja excluído o ICMS nas hipóteses em que seja cobrado pelo sujeito passivo (vendedor de bens ou prestador de serviços) na condição de substituto tributário. Veja-se:

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

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

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

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

---

<sup>74</sup> CARRAZZA. *Op. cit.*, p. 487.

Nada mais justo do que excluir nas hipóteses em que haja substituição tributária, já que o substituto apenas antecipa o recolhimento do ICMS devido em virtude de expressa determinação legal neste sentido. No entanto, somente nesta restrita hipótese a lei se pronuncia, não trazendo definições sobre outras situações.

Diante do silêncio da lei, a questão parece, em um primeiro instante, interpretativa, no sentido de incluir-se ou não o ICMS embutido no preço das vendas ou das prestações de serviços no conceito de faturamento ou de receita insertos no inciso I, do artigo 195, da Carta Magna, este último acrescido pela Emenda Constitucional n.º. 20/98.

Com efeito, como já exposto acima, a parcela referente ao ICMS não se coaduna com nenhum dos elementos contidos nas alíneas do inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal, posto ser um ingresso estranho à atividade comercial do contribuinte, o qual será destinado à Fazenda Pública dos Estados e do Distrito Federal, configurando, desta sorte, verdadeiro ônus fiscal para o agente econômico, afinal, ninguém comercializa imposto tampouco o fatura.

No mesmo sentido, leciona o professor José Eduardo Soares de Melo:

“Indico algumas verbas que podem ser consideradas como receitas: rendimentos brutos de aplicações financeiras, lucros e dividendos, juros e descontos, aluguéis, variações monetárias, prêmio de resgate de títulos. Também encartam-se nesta situação o ICMS e o IPI, porque não constituem ingressos patrimoniais pela circunstância de simplesmente transitarem pelo caixa do contribuinte, como meros agentes repassadores dos mencionados tributos.”<sup>75</sup>

Desta feita, tem-se que o ICMS não poderá integrar a base de cálculo da COFINS, em virtude dos conceitos quer de faturamento em sentido estrito, quer de receita bruta, não abarcarem referido imposto, ao passo que este não constitui riqueza própria do contribuinte, não exprimindo, portanto, sua capacidade contributiva. Em outras palavras, há de se registrar que o valor devido de ICMS não guarda relação com o conceito de receita, com o mesmo não podendo ser confundido, haja vista representar verdadeira despesa para o contribuinte.

---

<sup>75</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 147.

## **5 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

### **5.1 Breve intróito: comparativo entre princípios e regras**

O presente capítulo dedica-se à análise da função e da relevância dos princípios constitucionais tributários constantes na vigente Constituição Federal, os quais funcionam como diretrizes do Sistema Tributário Nacional, cuja observância é imperiosa, haja vista a impossibilidade de qualquer lei ou ato normativo infraconstitucional subsistir caso seu conteúdo lhes seja ofensivo.

Os princípios constitucionais tributários visam restringir o poder de império do Estado no que tange à apropriação do patrimônio do particular, que é executado para obtenção das receitas necessárias para a consecução dos fins sociais aos quais o Estado se propõe. Sem prejuízo do exposto acima, visam a assegurar o respeito das normas fundamentais, fazendo com que o Estado não extrapole sua função de arrecadar e exigir tributos, preservando, deste modo, o Estado Democrático de Direito e preservando o contribuinte de eventuais abusos de poder nesta relação.

A doutrina dedica-se à diferenciação entre as normas jurídicas, de forma que se encontrem hierarquicamente escalonadas em diferentes níveis, entre os quais a Constituição, conforme disposto por Hans Kelsen, “representa o escalão de Direito Positivo mais elevado”<sup>76</sup>, de sorte que as normas constitucionais denotem o fundamento de validade de todas as formas de expressão normativa do Estado, enfim, da ordem jurídica como um todo.

Não obstante as normas constitucionais ocuparem a cúspide da pirâmide normativa de Kelsen, sendo fonte de validade e legitimidade de todo o ordenamento jurídico, deve-se notar

---

<sup>76</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2ªed., São Paulo, Martins Fontes, 1987, p. 240.



que certas normas constitucionais possuem sobremaneira importância, sobressaindo-se frente às demais.

A doutrina convencionou designá-las como princípios, conferindo-lhes, deste modo, suprema hierarquia, em virtude de sua expressiva repercussão na ordem jurídica, condicionando a interpretação e o alcance inclusive das demais normas constitucionais tidas como regras.

Neste sentido, Fabio Konder Comparato prescreve:

“os princípios situam-se no ápice do ordenamento jurídico (...). São eles que lhe dão coerência e que exprimem os grandes valores éticos, em função dos quais deve ser feita a interpretação das leis (...). Em razão da maior generalidade de princípios, relativamente às demais normas, a solução dos litígios pode e deve ser buscada diretamente junto aos princípios, quando não existe norma sobre o assunto”<sup>77</sup>.

Desse modo, tendo-se por base uma Constituição essencialmente principiológica como a brasileira promulgada em 1988, é forçoso concluir que a interpretação de qualquer norma, constitucional ou não, encontra-se delineada pelos limites impostos pelos princípios, os quais, repita-se, inseridos no contexto de um Estado Democrático de Direito, visam à proteção do cidadão contra abusos de poder por parte do Estado.

No mesmo sentido, leciona Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.:

“Dessa forma, para que se possa falar em Estado de Direito, é necessário que seu governo esteja imbuído daquela idéia de justiça, que se formaliza através da instituição de princípios e normas jurídicas, objetivando a garantia do cidadão contra o abuso de poder por parte do Estado.”<sup>78</sup>

Em se tratando de relação jurídica tributária, a função e a importância da existência e efetiva aplicação dos princípios constitucionais demonstram-se ainda mais evidentes. Os tributos representam, inquestionavelmente, o poder soberano do Estado de invadir o patrimônio do particular, executando, compulsoriamente, as contribuições pecuniárias necessárias à consecução das atividades estatais.

O exercício do poder de tributar, todavia, não é irrestrito, tendo a Constituição Federal lhe imposto limitações, coibindo, desta forma, arbitrariedades por parte das autoridades fiscais

<sup>77</sup> COMPARATO, Fábio Konder *apud* DELGADO, José Augusto. **Reflexões sobre o processo administrativo Tributário**, p. 80

<sup>78</sup> ROSA JUNIOR. *Op. cit.*, p. 218.

e do legislador. Os princípios constitucionais tributários servem, pois, como instrumentos aptos a balizar a atuação do fisco, assumindo a função de prescrever garantias mínimas para o contribuinte e espelhando segurança jurídica nestas relações.

## 5.2 Princípio da Capacidade Contributiva

A Constituição de 1988 consagra o princípio da capacidade contributiva na primeira parte do parágrafo primeiro do artigo 145, ao dispor que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”.

Inicialmente, deve-se salientar que o texto constitucional ao utilizar-se da expressão “*sempre que possível*” não quis conceder ao legislador infraconstitucional tampouco ao intérprete da lei a faculdade de aplicar este princípio consoante sua discricionariedade. Idêntica tese advoga o ilustre tributarista Hugo de Brito Machado, *verbis*:

“A Constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagrava, na Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Com efeito, em seu art. 145, §1º, disse que os tributos ‘serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte’. É certo que a expressão ‘sempre que possível’, utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja essa a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio.”<sup>79</sup>

Dito isso, pode-se asseverar que a capacidade contributiva denota maior ou menor possibilidade econômica de determinado sujeito para o pagamento dos tributos, sendo um desdobramento dos princípios da igualdade e da isonomia, traduzindo uma busca pela justiça no campo tributário, pois nada mais justo que quem tem mais recursos econômicos seja mais tributado do que aquele menos provido.

Isto porque, é cediço que os contribuintes que estejam na mesma situação jurídico-tributária não podem sofrer qualquer tipo de discriminação. Deste, portanto, decorre o

<sup>79</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores. p. 46.

princípio da capacidade contributiva, que deve ter incidência objetiva, ou seja, deve se referir a manifestação de fatos significativos da verificação de riquezas próprias do contribuinte.

Idêntica ilação pode ser extraída do ensinamento de Bernardo Ribeiro de Moraes ao conceituar o aludido princípio da seguinte forma:

“O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva.”<sup>80</sup>

Conclui-se, portanto, a grosso modo, que quem tem maior riqueza deve, proporcionalmente, suportar maior carga tributária do que o que tem menos riqueza, contribuindo aquele com mais recursos para a manutenção da máquina estatal do que este, consagrando a adoção do princípio da isonomia em matéria tributária.

Neste diapasão é a lição do mestre Luciano Amaro ao asseverar que “o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.”<sup>81</sup>

A doutrina diverge quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva às contribuições, de sorte que o mesmo não seja obrigatoriamente aplicado a todas as contribuições, isto é, somente encontrará aplicação quando a exação tiver como hipótese de incidência fato que denote a capacidade contributiva de seu sujeito passivo.

Logo, tem-se que a COFINS, embora tenha natureza jurídica de contribuição para-fiscal, também deve se sujeitar ao princípio da capacidade contributiva, como muito bem exposto pelo jurista Marco Aurélio Greco:

“Entendo que a capacidade contributiva não se aplica sempre às contribuições. Nem se aplica obrigatoriamente a todas as contribuições. Porém, o fato de não se aplicar sempre nem obrigatoriamente, não significa que nunca possa vir a ser aplicada.

Em primeiro lugar, a capacidade contributiva pode ser um elemento relevante em matéria de contribuição se a própria Constituição, para fins de atribuição de competência legislativa, contiver a previsão de um fato denotador de capacidade contributiva. Nesta hipótese, a norma atributiva de competência terá reunido dois conceitos distintos, o da finalidade e o de

<sup>80</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, V. II.

<sup>81</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 255.

manifestação de tal capacidade. Tratando-se de consagração constitucional, não pode a lei instituidora deixar de atender a tais exigências, sob pena de configurar-se inconstitucionalidade.

É o caso, por exemplo, do artigo 195, I, *c*, da Constituição Federal, quando admite a instituição de contribuição para a seguridade social a cargo de empregadores, empresas ou entidades equiparadas, incidente sobre o respectivo ‘lucro’.

*(omissis)*

De fato, quando a lei indicar um fato gerador que denote manifestação de capacidade contributiva, esta deverá ser atendida pois, embora situado num segundo momento da formulação da exigência, seu regime deve atender aos parâmetros de proporcionalidade e racionalidade, em função do próprio critério assumido pelo legislador para fins de tributação.”<sup>82</sup>

Neste contexto, infere-se que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS viola frontalmente o princípio da capacidade contributiva, esculpido no §1º, do artigo 145, da Constituição Federal, ao passo que considera faturamento e, portanto, parcela de riqueza do contribuinte, valores que, em verdade, serão apenas e tão somente repassados aos cofres públicos.

Com isso, há uma distorção da real aptidão dos contribuintes para contribuir, acrescendo indevidamente o faturamento da empresa com quantias que não lhe são pertinentes. Com a inclusão na base de cálculo da COFINS de um elemento, no caso, valor de imposto, o qual não reflete a capacidade econômica do sujeito passivo, pois que destinado a outrem, há um aumento indevido da carga tributária real, malferindo explicitamente o princípio da capacidade contributiva.

Isto porque, o sujeito passivo da COFINS não tem capacidade contributiva em relação às receitas decorrentes do ICMS, auferidas, em verdade, pelos Estados e pelo Distrito Federal. Sua carga tributária, pois, em relação à COFINS, limita-se aos valores que serão destinados ao seu ativo por conta da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, conforme seja o fato gerador da exação.

Dessa forma, resta incontestado a violação ao princípio da capacidade contributiva com a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, na medida em que este elemento não reflete a capacidade econômica do sujeito passivo, ocasionando indevida majoração da carga tributária a ser por ele suportada.

---

<sup>82</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 195-196.

### 5.3 Princípio da Seletividade do ICMS

O antigo ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias- tinha função estritamente fiscal em decorrência de sua uniformidade, ao passo que previa a incidência das mesmas alíquotas para todas as mercadorias. O atual ICMS, por seu turno, tem nítido caráter extra-fiscal, porquanto, conforme a redação do art. 155, §2º, III, CF, “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Diverge a doutrina pátria com relação a esta classificação, posto ser o ICMS a principal fonte de receita tributária dos Estados e do Distrito Federal, razão pela qual alguns autores lhe imputam fim eminentemente fiscal. Todavia, a extrafiscalidade do ICMS é peremptória, quando adotada pela legislação estadual a seletividade, pois, não obstante o fito arrecadatório, o ICMS funcionará como instrumento de ordenação política-econômica, ou seja, um meio apto a induzir ou fomentar políticas públicas desenvolvimentistas ou setoriais, utilizando, para tanto, um mecanismo de incentivos fiscais, aumento de alíquotas, isenções, reduções de base de cálculo, entre outros.

Tradicionalmente, a maior parte da doutrina entende que a norma constitucional que prevê a seletividade do ICMS em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços não representa um dever para o legislador infra-constitucional, até mesmo porque quando a Constituição quis determinar fosse o IPI seletivo em função do produto, o fez expressamente, no artigo 153, §3º,I, o que não ocorreu em relação ao ICMS.

Dessa corrente discorda Roque Antonio Carraza<sup>83</sup>, conforme entendimento abaixo transcrito:

“Convém salientarmos, desde logo, que, a nosso ver, este singelo ‘poderá’ equivale, na verdade, a um peremptório ‘deverá’. Não se está, aí, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória.

---

<sup>83</sup> No mesmo sentido, Mizabel Derzi, **Direito tributário brasileiro**, de Aliomar Baleeiro, nota de atualização, 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 438.

Ademais, quando a Constituição confere a uma pessoa política um ‘poder’, ela, *ipso facto*, lhe impõe um ‘dever’. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm *poderes deveres* (Celso Antônio Bandeira de Mello).

No mesmo sentido, Rui Barbosa pontificava: ‘ Claro está que em todo poder se encerra um dever: o dever de não exercitar o poder, senão dadas as condições, que legitimem o seu uso, mas não deixar de o exercer, nas condições que o exijam’.<sup>84</sup>

O princípio da seletividade tem o escopo de favorecer os consumidores finais, os quais, tendo em vista o fenômeno da repercussão, suportam a carga tributária relativa ao ICMS. Nesta sistemática, as mercadorias e serviços de primeira necessidade devem sofrer menor oneração do que aqueles mais supérfluos ou voluptuários, de sorte que a palavra essencialidade refere-se à adequação do produto à vida do maior parcela da população.

A Constituição Federal introduziu a faculdade de ter o ICMS caráter seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços tributados, podendo o legislador estadual, no exercício dessa faculdade, empregar-se de quaisquer técnicas de minimização da carga tributária: adoção de sistema de alíquotas diferenciadas, variação ou redução da base de cálculo, criação de incentivos fiscais, entre outras.

Todavia, a COFINS não compartilha tal atributo, incidindo uniformemente, isto é, com alíquota única, sobre o faturamento do contribuinte, sem qualquer variação em decorrência da natureza da mercadoria ou do serviço.

Neste contexto, é forçoso admitir que, dentro um sistema jurídico-tributário equânime, a idéia da incidência de qualquer exação sobre imposto seletivo se mostra completamente desarrazoada, haja vista promover uma distorção da função regulatória do imposto seletivo sobre o consumo. Assim, o imposto seletivo deve permanecer apartado da tributação em geral, porquanto, não deva ser incluído no conceito de faturamento, posto não ser parte da receita decorrente das vendas de mercadorias e prestações de serviços.

Logo, pode-se afirmar que a incidência de uma exação de alíquota uniforme, como, no caso, a COFINS, sobre um imposto seletivo, como o ICMS, importa na desnaturação da uniformidade daquela que passa a se tornar imposto seletivo (ou, ao menos, adicional de imposto seletivo), modificando, desta forma, o sistema jurídico-tributário engendrado pela Constituição.

---

<sup>84</sup> CARRAZZA. *op. cit.*, p. 361.

## 5.4 Princípio da Não-cumulatividade do ICMS

O ICMS, por força do disposto no inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 155, da Constituição Federal, encontra-se necessariamente sujeito ao princípio da não-cumulatividade.<sup>85</sup> A dicção constitucional não encerra mera sugestão que o legislador e a Fazenda Pública poderão, a seus critérios, acatar ou não. Trata-se de uma diretriz imperativa, de uma norma cogente consubstanciada em princípio constitucional de eficácia plena, criando para o contribuinte o direito público subjetivo de nível constitucional de ver observado o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Segundo este princípio, que visa a evitar o denominado “efeito cascata” na tributação, o crédito tributário efetivamente devido pelo contribuinte do ICMS é aquele resultante da dedução dos montantes cobrados nas operações ou prestações de serviços anteriores, consoante magistério do ilustre tributarista Roque Antonio Carrazza:

“A Constituição, ao aludir à ‘compensação’, consagrou a idéia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o *resultado* de uma subtração em que o *minuendo* é o montante de imposto devido e o *subtraendo* é o montante de imposto anteriormente cobrado.” (grifos do autor).<sup>86</sup>

Tem-se, então, que o princípio da não-cumulatividade operacionaliza-se por meio da compensação entre *créditos*, oriundos de operações de entrada de mercadorias, bens e serviços tributáveis, e *débitos*, decorrentes das saídas de mercadorias, bens e serviços tributáveis. O critério utilizado, portanto, é nitidamente financeiro, razão pela qual o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à entrada de bens e serviços deve ser integralmente abatido com o devido nas operações de saída, em determinados períodos.

---

<sup>85</sup> “Art. 155. (...)”

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

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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal.”

<sup>86</sup> CARRAZZA, *Op. cit.* p. 295 (grifos do autor).

Há de se ressaltar não ser jurídica a natureza desta compensação efetuada, haja vista que a extinção do crédito tributário -efeito natural da compensação consoante previsão do artigo 156, II, do Código Tributário Nacional- apenas ocorrerá com a homologação expressa ou tácita do pagamento antecipadamente executado pelo contribuinte em decorrência do ICMS ser tributo sujeito a lançamento por homologação. Neste sentido, a compensação é meramente financeira, decorrente de simples operação matemática, inserta em um sistema de escrituração fiscal de créditos e débitos.

Por oportuno, registre-se que a destinação das mercadorias adquiridas -por exemplo, revenda, uso, consumo, integração ao ativo fixo, entre outras- não comporta nenhuma relação com a aplicação do princípio em questão, sob pena de contradição a toda a sistemática constitucional do tributo.

A inclusão da COFINS na base de cálculo do ICMS configura, na parcela correspondente à incidência de tributo sobre tributo, um adicional do valor de ICMS efetivamente devido pelo contribuinte, o qual, por definição constitucional, deveria ser não-cumulativo.

Não há de se falar de *bis in idem*, o qual ocorre quando o mesmo ente tributante institui diversas exigências tributárias sobre o mesmo fato gerador, mas, em verdade, de incidência de um tributo sobre outro tributo, constituindo, deste modo, um adicional daquele tributo que era inicialmente cobrado.

Na sistemática vigente, o contribuinte não pode se beneficiar do crédito tributário correspondente à COFINS sobre o ICMS devido nas operações de entrada de mercadorias em seus estabelecimentos, mesmo quando destinadas a posterior saída tributada por este imposto estadual, restando prejudicada a não-cumulatividade na parcela equivalente à COFINS sobre o ICMS.

Insta ressaltar que a edição da Lei nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2004, que introduziu a sistemática da não-cumulatividade no regime de cobrança da COFINS, não logrou êxito em corrigir a violação suscitada, posto que o artigo 10 deste diploma legal lista inúmeras exceções a este regramento<sup>87</sup>, de sorte que vários contribuintes permanecem

---

<sup>87</sup> São elas, **entre outras**, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte-; as pessoas jurídicas imunes a impostos, como, por exemplo, as associações sem fins lucrativos, igrejas e partidos políticos; os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais; algumas espécies de sociedades cooperativas; bem como as receitas decorrentes: de operações sujeitas à substituição tributária da COFINS; de prestação de serviços de telecomunicações e transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros; de venda de jornais e periódicos; da prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; da prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior; da prestação de serviços em hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, fisioterápica, fonoaudiológica,



submetidos ao regime cumulativo previsto na Lei Complementar nº. 70/91, com as alterações introduzidas pela Lei nº. 9.718/98.

## **5.5 Princípio da Imunidade Recíproca**

O princípio da imunidade recíproca, previsto na alínea *a*, do inciso VI, do artigo 150, da Carta Constitucional, veda à União, aos Estados e aos Municípios instituírem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Tal diretriz decorre da forma federativa adotada pela Constituição Federal de 1988, sendo certo que esta imunidade se explica pela inexistência de hierarquia entre as pessoas jurídicas de direito público interno, as quais possuem esferas de competência constitucionalmente delimitadas.

É sabido que as pessoas políticas, para se beneficiarem da imunidade recíproca, devem orientar-se por determinadas prerrogativas, entre as quais, a exploração de atividades típicas da Administração Pública, quais sejam, aquelas efetivamente direcionadas à consecução e promoção do bem-estar social. Em contrapartida, pode-se extrair a ilação de que as atividades regidas por normas aplicáveis aos setores privados, como, por exemplo, a exploração de atividades econômicas, sujeitar-se-ão à tributação habitual. É o que ocorrerá com as pessoas políticas, empresas públicas ou sociedades de economia mista quando no exercício de atividade econômica em que logrem o recebimento de qualquer contraprestação, como preços públicos ou tarifas. Logo, o princípio da imunidade recíproca só alcançará as pessoas políticas quando do desempenho de suas funções típicas, isto é, atividades públicas, atividades estatais propriamente ditas.

Nesse sentido, tem-se que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS expressa verdadeira e ilegítima tributação pela União, através da indigitada contribuição social, de renda destinada a outras pessoas jurídicas de direito público interno, quais sejam, Estados e Distrito Federal. Portanto, a incidência da COFINS sobre a parcela referente ao ICMS, erroneamente classificado pelas autoridades fiscais como faturamento, resta inquinada

---

laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; da prestação de serviços das empresas de *call center*, *telemarketing*, telecobrança e teleatendimento em geral; da prestação de serviços de agências de viagem e de viagens e turismo.

de ilegitimidade ante a impossibilidade de tributação pela União de renda destinada aos Estados e ao Distrito Federal.

Em sentido análogo, posicionou-se o Egrégio Supremo Tribunal Federal ao firmar entendimento de ser defesa a cobrança do ICMS sobre as contribuições devidas, nas operações de saída de açúcar e café, respectivamente, aos extintos IAA – Instituto do Açúcar e do Alcool- e IBC – Instituto Brasileiro do Café.

Neste diapasão, cabe citar o voto do eminente Ministro Paulo Brossard, proferido nos autos do agravo regimental em agravo de instrumento nº. 136.878-1/040, no qual a Fazenda Pública do Estado de São Paulo insurgiu-se em face da exclusão da contribuição devida ao IBC, tributo federal, da base de cálculo do ICMS, *verbis*:

“Sustenta o agravante que o Estado não tributa o serviço remunerado pela quota de contribuição arrecadado pela União, nos termos e para os fins do Decreto-lei nº. 2.295/86, mas as saídas de mercadoria do estabelecimento do exportador. O fato gerador não é o serviço. O contribuinte não é a União.

Ocorre que, nos termos da lei, o produto da quota da contribuição é destinado à execução da política cafeeira, vinculado ao custeio das finalidades do Fundo de Defesa da Economia Cafeeira – o financiamento, modernização, incentivo à produtividade da cafeicultura, da indústria do café, e da exportação, o desenvolvimento da pesquisa, meios e vias de transporte, portos, defesa do preço e do mercado, interno e externo, condições de vida do trabalhador rural, art. 7º. Como renda da União, não pode servir de base de cálculo para outro tributo, cuja cobrança importaria em infração à regra da imunidade recíproca; o valor da cota da contribuição, devida à e arrecadada pela União, é receita desta e deste modo não pode figurar na base de cálculo de imposto estadual e deve ser excluída do valor tributado. Segundo o saudoso Ministro SOARES MUNOZ, a Constituição não quer que as rendas dos entes públicos – União, Estados, Municípios- sirvam de base de cálculo e imposto e quando excepciona este princípio o faz de maneira expressa.”<sup>88</sup>

Em outro julgado, o Ministro Celso de Mello manteve o mesmo entendimento sobre a matéria, sublinhe-se:

“Tenho para mim, em conseqüência, que assiste às empresas exportadoras de café em grão, nas operações efetuadas para o exterior, o direito de pagarem o ICM, tomando-se como base de cálculo apenas o valor líquido faturado, dele excluído – por força do princípio constitucional da imunidade tributária recíproca- o *quantum* pertinente à quota da contribuição, devida e arrecadada pelo IBC.

---

<sup>88</sup> Trecho do voto do Ministro Paulo Brossard, Relator do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº. 136.878-1/040, DJ. 30.03.92.

O Estado-membro, limitado constitucionalmente em sua competência impositiva, não pode exigir, para efeito do pagamento do ICM, a inclusão, em sua respectiva base de cálculo, do valor da quota de contribuição a que se refere o Decreto-lei nº. 2.295/86, pela relevante circunstância de que, constituindo essa contribuição receita da União Federal, restaria vulnerada acaso atendida semelhante pretensão fiscal da Fazenda do Estado, a norma consubstanciada na Lei Fundamental que, consagrando o princípio da imunidade tributária recíproca, veda aos entes públicos a instituição de quaisquer impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros”.<sup>89</sup>

Sendo assim, conclui-se que a cobrança da COFINS sobre o ICMS implica flagrante violação ao princípio da imunidade recíproca, uma vez que há tributação pela União de renda de outras pessoas de direito público, quais sejam, Estados-membros e Distrito Federal.

---

<sup>89</sup> Trecho do voto do Ministro Celso de Mello, Relator do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº. 136.228-6/SP, DJ. 04/10/1991.

## CONCLUSÃO

A jurisprudência pátria caminha em sentido favorável ao da tese aqui defendida, devendo-se salientar, desta sorte, que o julgamento do recurso extraordinário nº. 240.785-MG, *leading case* sobre a matéria, não obstante ainda pendente de julgamento, já conta com seis votos a favor dos contribuintes, determinando-se seja efetuada a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS.

O reinício do julgamento do propalado recurso reanimou as teses que pugnam pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do COFINS, contexto no qual o presente trabalho encontra-se inserto.

Amparando-se na análise do texto constitucional, verifica-se que a redação originária do artigo 195, da CF autorizava apenas a instituição de contribuição social destinada ao financiamento da Seguridade Social a incidir sobre o faturamento. Amparando-se no conceito técnico-jurídico de faturamento, na jurisprudência, bem como se aprofundando na análise da doutrina, pode-se concluir que o conceito de faturamento previsto na Constituição de 1988 é o mesmo que a receita decorrente de venda de mercadorias, mercadorias e serviços ou serviços.

Com isto, tem-se que o conceito de faturamento é restrito de modo que não engloba diversas receitas constantes da contabilidade dos sujeitos passivos da COFINS. Neste contexto, a voracidade fiscal fez com que fosse editada a Lei nº. 9.718/98 majorando a base de cálculo da COFINS, objetivando fosse considerada como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Todavia, inexistia no texto constitucional qualquer menção à possibilidade de instituição de contribuição com base na receita, o que se deu apenas com a vigência da Emenda Constitucional nº. 20/98. Ante à inexistência da figura da inconstitucionalidade superveniente no direito brasileiro, este alargamento de base de cálculo foi rechaçado pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso de constitucionalidade.

À vista do exposto, a efetiva incidência da COFINS sobre a receita dos contribuintes ocorreu tão-somente com a vigência da Lei nº. 10.833/2003, que, seguindo a esteira do

raciocínio da Emenda Constitucional nº. 42/2003, introduziu o sistema não-cumulativo para a COFINS.

A impossibilidade de se enquadrar validamente o ICMS tanto no conceito de receita quanto de faturamento, tendo em vista não consistir receita dos contribuintes, mas sim, ônus fiscal, sendo, em verdade, receita própria dos entes federativos constitucionalmente competentes para sua cobrança (Estados-membros e Distrito Federal), fazem com que seja de clareza solar o descabimento desta exigência, a qual se encontra em completa dissonância com o que prevê a Constituição Federal.

A cobrança de tributo sobre parcela decorrente de outra exação destinada ao Tesouro dos Estados e do Distrito Federal, que, por isto, configura mero ingresso de caixa e receita de terceiro, desvirtua as disposições constitucionais relativas ao Sistema Tributário Nacional, isto é, nos dizeres do mestre Roque Antonio Carrazza, “os arquétipos constitucionais” (Carrazza, 2005, p. 479).

Logo, tem-se que a inclusão dos valores devidos a título de ICMS na base de cálculo da COFINS distorce os conceitos de faturamento e de receita, contidos no inciso I, do artigo 195, da Lei Maior (este último introduzido pela Emenda Constitucional nº. 20/98), ao passo que não pode ser considerado como receita do contribuinte haja vista ser mero ingresso e, portanto, desprovido de caráter definitivo na contabilidade dos sujeitos passivos, à medida em que será repassado ao Fisco dos Estados e do Distrito Federal.

Destarte, o fato de o ICMS consistir receita de terceiros, no caso, da Fazenda Pública estadual e distrital, igualmente impede sejam computado na base de cálculo da COFINS, exação que se encontra insofismavelmente relacionada à riqueza do contribuinte.

Com efeito, a indigitada inclusão ofende, ainda, diversos princípios constitucionais tributários, tais como, o da capacidade contributiva, entre outros, razão pela qual cabe ao Poder Judiciário, em especial ao Supremo Tribunal Federal, a quem compete zelar pela correta aplicação e interpretação dos dispositivos constitucionais, afastar esta odiosa incidência.

Há, assim, de se aguardar o final do julgamento do prolapado recurso extraordinário, sobrestado, desde 14 de maio deste ano, em virtude de pedido de vista formulado pelo Ministro Marco Aurélio nos autos da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº. 18-5/DF, com o que, espera-se, seja declarada a inconstitucionalidade da referida inclusão em razão de

sua natureza flagrantemente violadora dos conceitos e princípios tributários consagrados na Carta Federal.

Contudo, a celeuma doutrinária e jurisprudencial atinente à matéria será apenas parcialmente dirimida, posto que o suporte legal que informa o julgamento deste recurso extraordinário é a Lei Complementar nº. 70/1991 e a Constituição Federal em sua redação anterior à Emenda Constitucional nº. 20/98. Assim, o provimento deste recurso no sentido de atestar a validade da tese de exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS não importará em desoneração imediata, hoje, do pagamento da COFINS com a inclusão do ICMS incorporado nos preços das mercadorias e serviços em sua base de cálculo.

Isto porque, ao tempo desta lide deduzida em juízo, o conteúdo econômico passível de tributação pela COFINS era somente o faturamento. Todavia, hoje, por força da alteração na redação da alínea *b*, do inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal promovida pela Emenda Constitucional nº. 20/98, a base econômica foi alargada, de sorte a compreender todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Como exposto anteriormente, a efetiva tributação nessa sistemática foi introduzida validamente em nosso ordenamento jurídico apenas pela Lei nº. 10.833/03, salvo para as empresas discriminadas no artigo 10º, em relação às quais permanece o regramento anterior previsto na Lei Complementar nº. 70/91 e na Lei nº. 9.718/98, esta apenas na parte em que não foi declarada inconstitucional. Logo, atualmente coexistem as duas formas de tributação: tanto o regime não-cumulativo, que é a regra geral, quanto o regime cumulativo, que se tornou excepcional.

Portanto, tendo em vista a restrição do objeto do citado recurso, apenas poderá ser objeto de declaração de inconstitucionalidade a impertinência de alocação do ICMS no conceito de faturamento, razão pela qual não poderia ser inserto na base de cálculo da COFINS. Todavia, o Pretório Excelso, ante aos limites objetivos da demanda que lhe foi submetida à apreciação, certamente não se manifestará sobre a validade da configuração do ICMS como parcela integrante da receita das pessoas jurídicas. Nesse caso, a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS permanecerá válida, como visto no parágrafo anterior, tão-somente a partir da Lei nº. 10.833/2003 e, destarte, para os contribuintes que estejam sob seu regramento.

Ressalte-se que a decisão do Supremo Tribunal Federal, ainda que se mantenha favorável aos contribuintes, não possui eficácia *erga omnes* posto que será exarada em

controle difuso de constitucionalidade e não em controle concentrado, fazendo-se necessária a edição de uma resolução pelo Senado Federal a fim de que esta decisão adquira tal eficácia, conforme previsto no inciso X, do artigo 52, da CF.

Contudo, deve-se ter em mente que, apesar de a legislação na qual se arrima este julgado estar parcialmente ultrapassada, as discussões e os votos ali proferidos, de certo, influenciarão o entendimento a respeito da possibilidade de se incluir, ainda hoje, tanto o ICMS quanto outros tributos, mormente os indiretos que estejam incutidos nos preços das mercadorias e serviços, na base de cálculo da COFINS e demais tributos que incidam ou venham a incidir sobre a receita bruta ou o faturamento das pessoas jurídicas.

Isto posto, caso seja aceita a tese que pugna pela ilegitimidade da inclusão, advinda da decisão que prover este recurso extraordinário, a Fazenda Nacional se virá compelida a arcar com a sucumbência desse processo e todos os seus reflexos, tais como os decorrentes dos direitos dos contribuintes de pleitear a repetição deste indébito tributário.

Ademais, em que pese o referido julgamento ter tratado apenas da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, a decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal também será aplicável à contribuição para o PIS – Programa de Integração Social -, posto terem ambas exações a mesma base de cálculo, sendo certo que idêntico entendimento poderá ser aplicado ao ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, tributo de competência municipal, que, também por não ser apropriado pelo sujeito passivo como receita, posto pertencer ao ente federativo tributante, não poderá compor a base de cálculo da COFINS e do PIS.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**, São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Conceito e classificação de tributos**. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 55.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 6ª. ed., São Paulo, Malheiros.

\_\_\_\_\_. **ISS – Base imponible. Estudos e Pareceres de Direito Tributário**. 1º vol. . São Paulo: RT, 1978.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualizado por Mizabel Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

\_\_\_\_\_. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 13ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BARRETO, Aires F. **A nova COFINS: Primeiros Apontamentos**. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 103. São Paulo: Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. **Base de cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: RT, 1986.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4ª. ed., São Paulo, Saraiva.

\_\_\_\_\_. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário**, Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, São Paulo: Resenha Tributária.



KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2ªed., São Paulo, Martins Fontes, 1987.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2008, 29ª ed.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MORAES, Allan. **ICMS na Base de Cálculo do PIS e da Cofins não Cumulativos**. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 141.

NETTO FRANCIULLI, Domingos. Cofins – a Exclusão das Receitas Financeiras de sua Base de Cálculo. *in* **Pis-Cofins – Questões Atuais e Polêmicas** - coordenadores: Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Fischer: Quartier Latin, São Paulo, 2005.

PETRY, Rodrigo Caramori. **A Cofins e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras**. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 145.

ROSA JUNIOR., LUIZ EMYGDIO F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.