

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**GABRIEL CAMPOS LIMA**

**A INCLUSÃO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E  
SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE  
COMUNICAÇÃO – ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O  
FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.**

Rio de Janeiro

2016

**GABRIEL CAMPOS LIMA**

**A INCLUSÃO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E  
SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE  
COMUNICAÇÃO – ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O  
FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.**

Monografia de conclusão de curso entregue ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, no Rio de Janeiro/RJ, como requisito para obtenção do Certificado de Conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário.

Rio de Janeiro  
2016

## **RESUMO**

O presente trabalho versa sobre a temática da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, iniciando com um estudo da área e do seu objeto e evolução histórica. Abordar-se-ão as regras constitucionais e legais aplicáveis ao caso concreto, bem como um estudo do RE nº 204.785/MG e da ADC nº 18, processos os quais discutem o tema em apreço, este por meio da análise das alegações do contribuinte e da Fazenda Nacional, finalizando com ponderações da doutrina especializada.

Palavras-chave: Tributário. ICMS. COFINS. Base de Cálculo.

## **ABSTRACT**

This paper deals with the issue of inclusion of ICMS in the PIS and COFINS calculation basis, starting with a study of the area and its object and historical evolution . Analyses of the constitutional and legal rules applicable to the case and a study of RE N°. 204.785/MG and ADC No. 18, that discusses the matter, analyzing the taxpayer claims and of the National Treasury, ending with specialized doctrine weightings.

Keywords: Tax . ICMS . COFINS . Calculation basis.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>CAPÍTULO 1 - DIREITO TRIBUTÁRIO: HISTÓRICO, PRINCÍPIOS, CONCEITOS E APLICAÇÕES. ....</b>	<b>7</b>
<b>1.1 HISTÓRICO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>7</b>
1.1.1 O Poder Fiscal do Estado Moderno.....	9
<b>1.2 DOS PRINCÍPIOS E CONCEITOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>10</b>
1.2.1 O Surgimento das Limitações ao Poder de Tributar – Origem do Princípio da Legalidade. ....	10
1.2.2 Do Fato Gerador ou Hipótese de Incidência Tributária. ....	12
1.2.3 Da Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT.....	14
<b>CAPÍTULO 2 – ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL À COFINS. ....</b>	<b>16</b>
<b>2.1 HISTÓRICO LEGISLATIVO DA COFINS. ....</b>	<b>16</b>
<b>2.2 ANÁLISE DA RMIT COM RELAÇÃO À COFINS.....</b>	<b>16</b>
<b>CAPÍTULO 3 – ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O TEMA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ....</b>	<b>18</b>
<b>3.1 ARGUMENTOS DOS CONTRIBUINTES. ....</b>	<b>18</b>
3.1.1 Base de Cálculo da COFINS. ....	18
3.1.2 Conceito de Faturamento.....	19
3.1.3 A inobservância do princípio da capacidade contributiva.....	21
<b>3.2 DOS ARGUMENTOS DA UNIÃO / FAZENDA NACIONAL.....</b>	<b>22</b>
<b>3.3 DA DECISÃO E SEUS EFEITOS. ....</b>	<b>25</b>
3.3.1 Posicionamento do Supremo Tribunal Federal. ....	25
3.3.2 Dos efeitos da decisão do E. STF.....	27
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>28</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>29</b>

## INTRODUÇÃO

A presente monografia pretende analisar a inclusão dos valores referentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS na base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Diante disso, no primeiro capítulo será narrado de forma breve o histórico do Direito Tributário, assim como o surgimento das limitações ao poder de tributar e outros princípios e conceitos necessários para a análise do tema sugerido. Será explicitado, também, o conceito da Regra Matriz de Incidência Tributária, método pelo qual será analisada a legislação pertinente à questão.

Em seguida, no segundo capítulo, será demonstrado de forma resumida o histórico legislativo em relação à COFINS, assim como uma análise detalhada da Norma Jurídica vigente através da utilização da Regra Matriz de Incidência Tributária, que será crucial para a análise de legalidade e constitucionalidade acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Já o terceiro capítulo é dedicado à análise da Jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal sobre tema, especialmente em relação à decisão proferida pelo Órgão Pleno da referida Suprema Corte, nos autos do Recurso Extraordinário nº 204.785/MG, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio. Além disso, serão analisados os argumentos utilizados pelos Contribuintes e pela União / Fazenda Nacional, assim como os efeitos da decisão e a discussão do tema nos autos da Ação Direta de Constitucionalidade nº18, aonde a questão será decidida com aplicação *erga omnes*.

Por último, serão expostas as considerações finais sobre o tema considerando a análise jurisprudencial, assim como o construtivismo lógico-semântico aplicado através da análise da Hipótese de Incidência e da Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT.

## **CAPÍTULO 1 - DIREITO TRIBUTÁRIO: HISTÓRICO, PRINCÍPIOS, CONCEITOS E APLICAÇÕES.**

Preliminarmente, serão realizadas observações importantes acerca das premissas adotadas no presente trabalho, assim como do histórico do Direito Tributário, os conceitos adotados por este e as aplicações necessárias para um melhor entendimento sobre o tema analisado.

### **1.1 HISTÓRICO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.**

O Direito Tributário é considerado, atualmente, uma ciência autônoma, embora antigamente os tributos fossem objeto de estudos da ciência de finanças e do Direito Administrativo, conforme observa Leandro Paulsen<sup>1</sup>.

Na Doutrina hodierna, existem diversas definições para Direito Tributário. Algumas dessas conceituam o objeto de estudo como as relações entre o Estado e os particulares. No entanto, a referida definição recebe algumas críticas, tendo em vista que nem sempre é o Estado que figura no polo ativo da relação.

O Tributarista, Luciano Amaro<sup>2</sup>, define o direito tributário como a disciplina jurídica dos tributos, abrangendo, assim, todo o conjunto de princípios e normas reguladoras da instituição, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária.

Em que pese a ênfase do Direito Tributário ser a relação jurídica e não na atividade estatal de obtenção de receitas, os tributos constituem a principal receita financeira do Estado. Os tributos podem, inclusive, ter natureza extrafiscal quando instituídos, elevados, reduzidos, enfim, utilizados como escolha política para intervir nas interações do mercado / sociedade.

Ao pesquisar sobre os significados existentes da palavra tributo, vinda do latim *tributu*, é possível encontrar diversas definições, tais como as do Dicionário Aurélio<sup>3</sup>, no qual significa pagamento que um Estado é obrigado a fazer a outro, ou, prestação monetária compulsória devida ao poder público; imposto, ou, ainda, homenagem, preito, ou, nas palavras do eminente jurista Luciano Amaro<sup>4</sup> (2011, p.38):

---

<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011

<sup>3</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Miniaurélio: o dicionário da língua portuguesa. 8. ed. Curitiba: Positivo, 2010.

<sup>4</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011.

Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação.

Assim, no entender do autor, o tributo resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios na história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva.

Atualmente, no Brasil, o artigo 146, III, a, da Constituição da 1988 atribui à lei complementar, entre outras tarefas, a função a definição de tributo. Assim, o Código Tributário Nacional (CTN), em artigo 3º define que:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Contudo, essa definição legal sofre forte crítica da doutrina de Luciano Amaro<sup>5</sup>, eis que, segundo o autor, definir e classificar os institutos do direito é tarefa da doutrina e não do legislador. Entretanto, em 1966, após a Reforma Tributária traduzida na Emenda nº 18/65, o Código Tributário Nacional adotou uma linha didática na disciplina do sistema tributário, insistindo, ao longo do seu texto, na fixação de certos conceitos básicos.

Não só quanto a isso criticou o autor, a falta de técnica da redação do texto legislativo, que, por exemplo, citou a desnecessidade lógica de dizer que tributo é toda prestação que preenche tais ou quais requisitos, uma vez que a definição da própria palavra, através do fenômeno lógico da compreensão, abrangeria todas as situações que preenchessem os requisitos conceituais utilizados pelo mesmo.

Dessa forma, o Tributarista Luciano Amaro<sup>6</sup> aponta sua definição de tributo, aduzindo que “tributo é a prestação pecuniária, não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

O referido conceito especifica o credor da obrigação, que pode ser o Estado ou outras entidades não estatais que persigam fins de interesse público. Excluindo, desta forma,

---

<sup>5</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>6</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011. página 38



certas prestações, como as de alimentos, ou as de pagar gratificações natalinas aos seus empregados, especificando o interesse público, como os conselhos de classe (enfermagem, medicina, contabilidade, engenharia etc).

### 1.1.1 O Poder Fiscal do Estado Moderno.

Atualmente, o que se tem no Brasil, e em muitos países, é um Estado Fiscal, ou seja, aquele cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por tributos, tendo sido a característica dominante do Estado Moderno.

No entanto, existem certos Estados que em virtude do grande montante de receitas provenientes de atividades como a exploração de matérias-primas (petróleo, gás natural, ouro, etc.) ou até de concessão do jogo (Mónaco e Macau) dispensam, ou minimizam, a atuação do Estado de arrecadação de receitas derivadas.

Quanto à sua origem, não se tem uma data específica de quando foi criado ou cobrado o primeiro tributo. Entretanto, deslumbra-se facilmente, inclusive na Bíblia, registros de diversos povos com instituição de impostos, a fim de ratear as despesas da Coroa, ou, ainda, tributos como uma oferta a Deus, por meio de sacrifício de animais ou dizimação.

Na percepção leiga da população e da sociedade, como um todo, não há uma diferenciação entre tributos, impostos, contribuições, taxas e outras figuras tributárias, ou seja, não sabem que impostos são espécies do gênero tributo, assim, sabendo que imposto vem do verbo impor, que é algo que se faz realizar forçadamente, expressando, assim, a velha conotação das prestações tributárias, que eram exigidas de modo forçado, impostas, aos súditos, ou seja, sem a concordância dos devedores. Atualmente, o Estado Democrático de Direito busca mudar essa percepção com relação ao tributo em geral que, apesar de ainda imposto (não na acepção técnica da espécie tributária), deve ser algo favorável à sociedade ocomo um todo e não algo indesejado.

Inclusive, o Estado Fiscal tem suas necessidades financeiras essencialmente cobertas por tributos e no entender de Leandro Paulsen<sup>7</sup>:

Pagar tributos já não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário. É, isto sim, dever fundamental de toda pessoa que integra uma sociedade e que, por isso, tem responsabilidade pela sua organização e manutenção.

---

<sup>7</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, página 17.

Por este motivo, por se entender que o dever geral de pagar tributos é um dever fundamental, sendo este necessário para que o Estado possa cumprir suas tarefas, é que também se entende que o contribuinte não pode ficar ao bel-prazer do mesmo Estado na instituição de tributos e majoração dos mesmos.

Vive-se em um Estado Democrático Constitucional de Direito, através da instituição de uma convenção social que, no Brasil, está consubstanciada na Constituição Federal do Brasil de 1988.

Então, este Estado criado pelo povo em seu pacto social foi limitado pelo mesmo texto que o criou, que impôs tais ou quais restrições ou formalidades. Desta forma, a própria sociedade, quando da criação desse contrato social, através dos legisladores originários, limitou o poder de tributar do Estado, acepção historicamente ceriada, conforme se demonstra no subcapítulo a seguir.

## 1.2 DOS PRINCÍPIOS E CONCEITOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Antes de analisar o mérito da questão proposta, se faz mister verificar os princípios e conceitos do Direito Tributário que serão essenciais para uma análise profunda e, assim, para uma conclusão compatível com a Constituição da República Federativa do Brasil.

### 1.2.1 O Surgimento das Limitações ao Poder de Tributar – Origem do Princípio da Legalidade.

Quando se fala das limitações ao poder de tributar de um Estado, devemos analisar a origem histórica do Direito Tributário, quando do surgimento das limitações ao poder fiscal do Rei, ainda sem um estudo aprofundado sobre a legitimidade ou os limites do referido poder fiscal, já existiam alguns instrumentos jurídicos de limitação, conforme destacado pelo Ilustre Ricardo Lobo Torres<sup>8</sup> destacando-se a:

Extraordinária precocidade de Portugal e Espanha ao criar mecanismos jurídicos de limitação do poder fiscal do rei [...] o *Fuero Juzgo*, os forais e as cortes são fontes, instrumentos e instituições iniciais de reconhecimento da liberdade, de afirmação da necessidade do consentimento das forças sociais e da limitação do poder tributário, que já aparecem consolidados no século XII.

---

<sup>8</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, páginas 403/404.

Outro fato histórico mais conhecido ocorreu em 1215, na Inglaterra, cita Leandro Paulsen (2012)<sup>9</sup>, citando Victor Uckmar<sup>10</sup> (1999) quando os barões e os religiosos impuseram a Magna Carta para conter o arbítrio do rei, estabelecendo a separação dos poderes, e, quanto aos tributos, consentiram somente três tributos tradicionalmente admitidos, quais sejam, o primeiro visando ao resgate do rei, por força da investidura do primeiro filho como cavaleiro e, por último, do matrimônio da primeira filha, estabelecendo que a cobrança de qualquer outro tributo fosse previamente autorizada por um concílio, incluindo o *scutage*, montante cobrado pela não prestação de serviço militar.

Dessa forma, consagrou-se, então, na expressão *no taxation without representation* (vedada tributação sem representação), sob a lógica subjacente de que, em tese, somente o povo pode tributar a si mesmo, ou seja, cabe ao povo eleger os seus representantes para que estes manifestem sua vontade, mediante edição de leis, instrumentos aptos à instituição de tributos. Esta é a origem da importante garantia do princípio da legalidade tributária.

Na *Petition of Rights*<sup>11</sup>, de 1628, foram incorporadas enunciações de direito que restringiram de modo expresso o poder de tributar, condicionando-o à permissão dos contribuintes, mediante representantes.

Já em 1787, nos Estados Unidos da América, estabeleceu-se o poder do congresso, e não do poder executivo, para estabelecer tributos, se não vejamos:

A Constituição dos Estados Unidos da América artigo 1 ° [...] SEÇÃO 8. O Congresso terá o poder de dar e recolher impostos, taxas, impostos e tributos, para pagar o débitos e prover a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos, mas todos os direitos, impostos e tributos serão uniformes em todos os Estados Unidos [...] <sup>12</sup>.

Tomando um maior contorno do Estado Democrático de Direito, a Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, determinou que os tributos deveriam ser distribuídos entre os cidadãos e dimensionados conforme as suas possibilidades, o que seria o espelho dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, tendo eles os direitos

---

<sup>9</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

<sup>10</sup> UCKMAR, Victor. Princípios comuns do Direito Constitucional Tributário. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

<sup>11</sup> Texto disponível em <http://www.magnacartaplus.org>.

<sup>12</sup> *The constitution of the United States of America ARTICLE 1 [...] SECTION 8. The Congress shall have the power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay the debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States*<sup>12</sup>

de avaliar a necessidade das contribuições e com elas consentir através de seus representantes, conforme assevera Leandro Paulsen<sup>13</sup>, veja-se:

Declaração dos Direitos Humanos e do Cidadão. ARTIGO 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração, uma contribuição comum é indispensável modelo deve ser distribuído igualmente entre todos os cidadãos, por causa de suas faculdades. ARTIGO 14. Todos os cidadãos têm o direito de decidir por si ou através dos seus representantes, a necessidade da Contribuição pública, a consentir livremente, para monitorar o uso e corrigir a proporção, a base, recolha e duração.

Por fim, percebe-se através da história que as sociedades sempre buscam meios para controlar o poder estatal (Coroa) tributário a fim de pagar de forma mais justa, ou simplesmente, menos. Percebe-se, ainda, que com o surgimento da ideia de Estado, semelhante a qual temos hoje, vieram as maiores limitações ao poder de tributar, como as da constituição americana, a declaração dos direitos do homem e do cidadão francesa, ou a limitação introduzida na magna carta inglesa.

Sendo assim, a partir da existência e aplicação dos limites ao Poder de Tributar do Estado, aqui representado, principalmente, pelo Princípio da Legalidade, tornou-se importantíssimo delimitar o que, de fato, a lei e principalmente a Constituição possibilita ser objeto de tributação.

Desta forma, a Doutrina passou a analisar os conceitos expostos na legislação, assim como seus significados, para delimitar o poder de tributar do Estado. Para esclarecer essas questões, surgiram importantes discussões acerca da definição do Fato Gerador, conforme adotado pelo Legislador Nacional ou da Hipótese de Incidência Tributária, conforme adotado por parte da Doutrina Jurídica-Tributária.

### 1.2.2 Do Fato Gerador ou Hipótese de Incidência Tributária.

Existe na Doutrina grande divergência em relação aos termos adequados para definir os conceitos de Fato Gerador e da Hipótese de Incidência Tributária.

A maioria dos textos legislativos trazem a expressão Fato Gerador, inclusive alguns renomados Doutrinadores defendem a utilização desta expressão, como dispõe o i. Amilcar de Areújo Falcão<sup>14</sup>, *in verbis*:

---

<sup>13</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, página 16.

A obrigação tributária nasce, cria-se, instaura-se por força da lei; na lei estão todos os seus fatores germinais. O chamado fato gerador marca, apenas, o momento, o pressuposto, a *fattispecie* normativa para que o *vinculum juris* legalmente previsto se inaugure.

Se é verdade que existe tal impropriedade terminológica, entretanto, nem por isso deveria a expressão fato gerador ser desprezada. A deficiência apontada não exclui a virtude de, através da mesma qualificação, deixar-se assinalado que o momento da ocorrência do fato gerador é aquele mesmo que se reputa instaurada a obrigação tributária.

Demais disso há a vantagem de, pelo uso da palavra fato, deixar-se esclarecido que o fato gerador é, *conceptualmente*, um fato jurídico e não um ato de vontade com conteúdo negocial relevante para o Direito Tributário.

No entanto, a crítica, em grande parte, se deve ao fato da legislação tratar como Fato Gerador tanto a previsão legislativa quanto a ocorrência do fato no mundo real, ou seja, tem-se com o mesmo nome a previsão do acontecimento quanto o acontecimento do fato no mundo real.

O Professor Geral Ataliba<sup>15</sup> afirma que:

A Doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico.

Ora, não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome.

Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco. Por isso parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador).

Em busca da solução para a diferenciação das duas questões, o ilustre Professor Geraldo Ataliba<sup>16</sup> optou pela utilização da seguinte distinção terminológica, *in verbis*;

---

<sup>14</sup> FALCÃO, Amilcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária / Amilcar de Araújo Falcão – 7. Ed. – São Paulo: Noeses, 2013, página 5.

<sup>15</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária – 6ª edição – São Paulo; Malheiros, 2015, página 54.

<sup>16</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária – 6ª edição – São Paulo; Malheiros, 2015, página 54.

Tal é a razão pela qual sempre distinguimos estas duas coisas, denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e “fato imponible” ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência tributária.

Ou seja, O ilustre professor, assim como outros autores, adotou a diferenciação terminológica entre Hipótese de Incidência Tributária e Fato Oponível, no lugar do termo Fato Gerador, outrora empregado para caracterizar duas situações de naturezas diferentes.

O Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>17</sup>, também não se quedou inerte sobre a importância de se definir os referidos conceitos, *in verbis*:

Prever a ocorrência de um evento é oferecer critérios de identificação, de tal modo que possa vir a ser reconhecido o ensejo de sua concretização. Ajeita-se aqui a distinção sobre que tanto insistiu Alfredo Augusto Becker, entre a formulação abstrata e redigida pelo legislador e o fato que se verifica no mundo empírico, sempre relacionado a condições espaço-temporais. Para nominar-lhes, Geraldo Ataliba sugeriu “hipótese tributária” e “fato jurídico tributário”, assinalando que o importante é discernir as duas situações, evitando, com isso, a possível ambiguidade da expressão fato gerador.

Desta forma, para um estudo analítico-hermenêutico da Hipótese de Incidência Tributária, convencionou-se que a Norma Jurídica, *strito senso*, deve ter um mínimo deontológico irreduzível<sup>18</sup>, ou seja, um núcleo duro necessário que seja claro, completo e objetivo, para que possamos verificar no mundo real a ocorrência da hipótese de incidência.

### 1.2.3 Da Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT.

O Professor Paulo de Barros Carvalho, desenvolveu com maestria ímpar a interpretação da norma jurídica, aplicando, para tanto, a Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT.

---

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método / Paulo de Barros Carvalho. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013, página 148.

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método / Paulo de Barros Carvalho. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013.

O próprio Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>19</sup>, inclusive, reconhece que a RMIT é a consequência da aplicação do “construtivismo lógico-semântico” proposto por Lourival Vilanova.

Desta forma, a RMIT é a norma padrão de incidência, aonde é possível a identificação de todos os quesitos necessários para a formação de um antecedente e um consequente lógico-normativo.

A RMIT pode ser representada pela seguinte equação, seguida da excelente explicação do Professor Paulo de Barros Carvalho, *in litteris*<sup>20</sup>:

$$D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(As.Sp).Cq(bc.al)]\}$$

Explicando os símbolos dessa linguagem forma, teremos: “D” é o dever-ser neutro, inerposicional, que outorga validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo implicacional para judiacizar o vínculo entre a hipótese e a consequência “[Cm(v.c).Ce.Ct]” é a hipótese normativa, em que “Cm” é o critério material da hipótese, núcleo da descrição fática; “v” é o verbo, sempre pessoal de predicação incompleta; “c” é o complemento do verbo; “Ce” é o critério espacial; “Ct” o critério temporal; “.” É o conectivo conjuntor “→” é o símbolo do conectivo adicional, interposicional; e “[Cp(As.Sp).Cq(bc.al)]” é o consequente normativo, em que “Cp” é o critério pessoal; “As” é o sujeito ativo da obrigação; “Sp” é o sujeito passivo; “bc” é a base de cálculo; e “al” é a alíquota.

Pretendeu o ilustre Professor aglutinar de forma prática e didática todos os critérios necessários para a análise da legalidade e constitucionalidade de uma Norma Jurídica que, após preenchido no caso concreto, facilita o entendimento, inclusive, em relação à incidência ou não do tributo analisado.

Ou seja, tendo em vista o já abordado Princípio da Legalidade, conclui-se, naturalmente, que todos os critérios da RMIT devem estar previstos em Lei, observados os limites constitucionais, para que determinada exigência tributária seja legal e constitucional.

Desta forma, tendo como base a Doutrina do Professor Paulo de Barros Carvalho, serão analisadas as legislações aplicáveis ao caso.

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método / Paulo de Barros Carvalho. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013, página 146.

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método / Paulo de Barros Carvalho. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013, página 613.

## **CAPÍTULO 2 – ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL À COFINS.**

Neste capítulo, consta um breve histórico legislativo da instituição e exigência da COFINS, assim como da análise da legislação vigente através da Regra Matriz de Incidência Tributária.

### **2.1 HISTÓRICO LEGISLATIVO DA COFINS.**

Inicialmente, foi instituída contribuição social sobre a receita bruta das empresas pelo Decreto-lei 1.940/82, o conhecido FINSOCIAL.

Após a vigência da Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB/88, houve discussão acerca da recepção do Decreto-lei citado, tendo em vista que o artigo 56 do ADCT<sup>21</sup>, prescrevia a necessidade de lei específica para instituir Contribuição Social sobre faturamento.

Em Dezembro de 1991, foi publicada a Lei Complementar n° 70, que instituiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Após, em 1998, foi editada a Lei 9.718/98, que em seu artigo 3º, §1º pretendeu igualar os conceitos de Renda Bruta e Faturamento. No entanto, o referido artigo gerou diversas críticas e questionamentos judiciais, até que foi definitivamente revogado pelo artigo 71 da Lei 11.941/09.

Neste interim, a Lei 10.833 instituiu a COFINS não cumulativa, incidente sobre a receita bruta das pessoas jurídicas.

Este, portanto, é o breve histórico legislativo da instituição da COFINS, hoje vigente tanto a COFINS “cumulativa” quanto a COFINS “não-cumulativa”.

### **2.2 ANÁLISE DA RMIT COM RELAÇÃO À COFINS.**

Isto posto, será analisada a Legislação vigente da COFINS, à luz dos ensinamentos do Nobre Professor Paulo de Barro Carvalho, especialmente em relação à Regra Matriz de Incidência Tributária.

---

<sup>21</sup> Art. 56. 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 Decreto-Lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-Lei n. 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto n. 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei n. 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.



Conforme anteriormente exposto, a RMIT é composta de uma hipótese antecedente e de um conseqüente normativo.

Dentro do antecedente temos os critérios abstratos: material, espacial e temporal. Com relação ao conseqüente da norma, temos as características do caso concreto, que são os critérios pessoal e quantitativo.

Em análise da legislação vigente, com relação ao antecedente da norma jurídica, temos que o **critério material** da COFINS, formado por verbo + complemento, é auferir receita. Com relação ao **critério temporal**, a apuração da referida contribuição é mensal, portanto, são analisadas as receitas auferidas dentro do período de um mês. O **critério Espacial**, por ausência de especificação legal, é o território nacional.

Ao que se analisa o conseqüente da norma jurídica da COFINS, temos que no **critério pessoal**, figuram a União, como sujeito ativo e a pessoa jurídica que auferir receita como sujeito passivo. No **critério quantitativo**, formado por alíquota x base de cálculo, a alíquota pode variar se não cumulativa ou cumulativa, entre 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) e 3% (três por cento), com relação à base de cálculo, esta é a receita bruta auferida (após a EC nº 20) ou o faturamento (antes da EC nº 20).

Para a análise que se propõe, a principal discussão será com relação à Base de Cálculo possível da COFINS, uma vez que devem ser analisados profundamente os conceitos de faturamento e receita bruta, a fim de concluir pela inclusão ou não dos valores de ICMS.

### **CAPÍTULO 3 – ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O TEMA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

Serão analisados, neste tópico, os principais argumentos utilizados pelos contribuintes e pela União com relação à inclusão (ou exclusão) do ICMS da base de cálculo da COFINS.

Por fim, será analisada a decisão proferida nos autos do RE 240.785/MG, assim como seus efeitos.

#### 3.1 ARGUMENTOS DOS CONTRIBUINTES.

Os argumentos que serão expostos nesta seção são, em sua maioria, os expostos no Recurso Extraordinário 240.785/MG, provido pelo Supremo Tribunal Federal, que entendeu que os valores relativos ao ICMS devem ser excluídos da base de cálculo da COFINS.

##### 3.1.1 Base de Cálculo da COFINS.

Como já exposto, a Constituição Federal outorgou competência para União Federal instituir contribuições sociais, a fim de financiar a seguridade social, a serem pagas por empresas ou entidades a elas equiparadas sobre o faturamento e, posteriormente com a Emenda Constitucional nº 20/98, a receita bruta<sup>22</sup>.

Sobre o assunto, aduz Roque Carrazza<sup>23</sup> que a Constituição criou a regra matriz de todas as exações, também denominada de norma-padrão de incidência ou arquétipo genérico, indicando, direta ou indiretamente, os possíveis sujeitos ativos e passivos, hipóteses de incidência, bases de cálculo e alíquotas, aduzindo que:

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

---

<sup>22</sup> 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.

<sup>23</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2012, páginas 662/663.

Assim, pode-se dizer que os contribuintes tem o direito constitucional subjetivo de só serem tributados de acordo com as previsões legais e constitucionais que vão compor a Regra Matriz de Incidência Tributária.

Lembre-se, ainda, que a Lei Complementar nº 70/91 estabelece que a referida contribuição seja calculada com base no faturamento. Após, com o advento da Emenda Constitucional nº 20, a base de cálculo passou a ser a Receita Bruta, quando aplicável a Lei 10.833/03.

### 3.1.2 Conceito de Faturamento.

O Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 110, que a Lei tributária não pode alterar definições e conteúdos de direito privado, *in verbis*:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A par disso, tanto o conceito de faturamento quanto o conceito de receita tem acepções técnicas precisas, da qual o direito tributário não pode afastar-se.

Para o Professor Paula de Barros Carvalho<sup>24</sup>, fica claro que o conceito de Receita é bem mais amplo que o de faturamento, veja-se:

Dada a diferenciação entre faturamento e receita, é inconcebível qualquer tentativa de ampliar o conceito de faturamento a ponto de abarcar outras receitas que não as provenientes da soma dos valores das vendas de mercadorias e serviços prestados. As ideias de fatura e faturamento são definidas, de há muito, no direito comercial e pertencem, tradicionalmente, ao patrimônio do vocabulário técnico-jurídico brasileiro.

Mas ainda que, de forma absurda, se admitisse faturamento como sinônimo de Receita Bruta, não é toda e qualquer quantia que pode ser considerada, conforme assevera o Ilustre Professor<sup>25</sup>, *in verbis*:

---

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método / Paulo de Barros Carvalho. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013, página 816.

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método / Paulo de Barros Carvalho. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013, página 819.

Em conclusão, receita é o acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica, não a integrando quaisquer entradas provisórias, representadas por importâncias que se encontrem em seu poder de forma temporária, sem pertencer-lhe em caráter definitivo.

Dessa forma, faturamento, que advém de fatura, para a doutrina e para a jurisprudência equivale ao somatório das operações próprias do contribuinte, nada mais sendo do que uma expressão econômica de operações mercantis ou similares.

Contudo, cabe salientar que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme os argumentos expostos no RE nº 240.785, leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos faturam o ICMS, o que, claramente, não fazem, eis que este apenas circula por suas contabilidades, como ingresso de caixa, para que posteriormente sejam repassados ao Fisco Estadual.

Além disso, a alínea “a” do parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 70/91, excluiu expressamente o IPI, mas foi omissa no que tocava ao ICMS, inexistindo justificativa lógica para este tratamento diferenciado, uma vez que ambos os impostos são semelhantes.

Face a todas as anotações feitas no Recurso Extraordinário sobre a impossibilidade de alteração do sentido técnico e jurídico dos conceitos previstos na Constituição, sob pena de subversão da própria estrutura de repartição das competências tributárias ali fixadas, o relator do RE nº 240.785/MG, Ministro Marco Aurélio, quando daquele julgamento, tratando, com acuidade e precisão, da impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, fundamentou em seu voto<sup>26</sup> que:

[...] A tríple incidência da contribuição para financiamento da previdência social, a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, foi prevista tendo em conta a folha dos salários, o faturamento e o lucro.

As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento não de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente. Por isso mesmo, esta Corte glosou a possibilidade de incidência da contribuição, na redação primitiva da Carta, sobre o que pago àqueles que não mantinham vínculo empregatício com a empresa, emprestando, assim, ao vocábulo “salários”, o sentido técnico-jurídico, ou seja, de remuneração feita

---

<sup>26</sup> Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1736915>, acesso em 28/03/2016.

com base no contrato de trabalho — Recurso Extraordinário nº 128.519-2/DF. Jamais imaginou-se ter a referência à folha de salários como a apanhar, por exemplo, os acessórios, os encargos ditos trabalhistas resultantes do pagamento efetuado. [...]

Conforme salientado pela melhor doutrina, ‘a Cofins só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas’. A contrário sensu, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins. Há de se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o assentado pela doutrina e pela jurisprudência [...] . Ou seja, na mesma diretriz das conclusões firmadas quando da já mencionada declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 nos autos do RE nº 346.084/PR (noticiado no informativo nº 408 do STF), o STF novamente confirmou que tão-somente os conceitos previstos na Carta Magna (produto das vendas de mercadorias, da prestação de serviços e da importação) constituem legitimamente a base de cálculo da COFINS e do PIS, sendo vedado que o ICMS integre tal base de cálculo por ser uma receita estadual e não uma receita/faturamento/importação atinente ao contribuinte.

Do contrário, caso se entendesse que o ICMS estaria sim incluído no conceito de faturamento, de receita ou de importação, estar-se-ia subvertendo e transformando a definição, o conteúdo e o alcance de institutos do direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal para definir ou limitar a repartição de competência tributária, o que violaria diretamente o referido art. 110 do CTN.

### 3.1.3 A inobservância do princípio da capacidade contributiva.

Outro ponto muito frisado pelos contribuintes e usado de fundamento no RE nº 240.785/MG é a questão da inobservância do princípio da capacidade contributiva, consubstanciada no art. 145, § 1º, da CF/88.

Aduz claramente o eminente Ministro Marco Aurélio<sup>27</sup> que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS violaria a capacidade contributiva do contribuinte pelo fato de que a sua atividade econômica restaria prejudicada de modo substancial, eis que o ICMS pago pelo contribuinte sequer é receita para fins do seu faturamento ou mesmo da sua receita (bruta, operacional ou não operacional), não guardando qualquer signo de riqueza,

---

<sup>27</sup> Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1736915>, acesso em 28/03/2016.

razão por que é evidente que o ICMS não representa medida de riqueza necessária à incidência da contribuição prevista no artigo 195, I, b, IV e 239, da Constituição.

Nesse sentido foi como concluiu seu brilhante voto, o eminente relator, quando do julgamento do RE nº 240.785/MG<sup>28</sup>, *litteris*:

[...]Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à Incidência da COFINS, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: ‘se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição [...]

Passados os principais pontos defendidos pelos contribuintes, bem como aceitos e postos como fundamento no voto do relator do RE nº 240.785/MG, o eminente Ministro Marco Aurélio, cabe agora conhecer os pontos defendidos pela Fazenda Nacional.

### 3.2 DOS ARGUMENTOS DA UNIÃO / FAZENDA NACIONAL.

Tendo em vista que foram proferidos 7 (sete) votos no julgamento do RE nº 240.785/MG, sendo apenas 1 (um) a seu favor, a União Federal propôs a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, obtendo êxito em atrasar o julgamento da demanda, bem como sustar a possibilidade de deferimento de milhares de liminares ordenando a suspensão da exigibilidade da referida exação, eis que em 24.08.2008 foi publicado no DJ o acórdão que deferiu a medida cautelar requerida na demanda para suspender o julgamento dos processos que envolvam a aplicação do art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98.

Desta forma, vão ser analisados os principais argumentos apresentados pela Fazenda Nacional em sua ADC nº 18, bem como confrontados pelos argumentos utilizados pelos contribuintes e no voto do Ministro Marco Aurélio, relator do RE 240.785/MG.

---

<sup>28</sup> Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1736915>, acesso em 28/03/2016.

O primeiro motivo apresentado pela Fazenda Nacional, atacado também pelo recorrente no RE nº 240.785/MG e pelo Professor Roque Antônio Carrazza, como já exposto, foi, *in verbis*:

Se o legislador precisou excluir o IPI (tributo indireto), quando destacado em nota fiscal, da base de cálculo da COFINS, é porque, a contrário senso, estaria ele naturalmente incluído por força do caput. Como o ICMS não foi excepcionado, legitimou-se o entendimento de que estava ele compreendido na base imponible da contribuição sobre o faturamento.

Em seguida foi alegado que o artigo que inclui a referida exceção foi reconhecidamente declarado constitucional, quando da ADC nº 1.

Continuou a União, representada pela Advocacia Geral da União, aduzindo que a sistemática aplicada ao IPI jamais poderia ser aplicada ao caso do ICMS<sup>29</sup>, eis que:

Muito embora ICMS e IPI sejam impostos ditos indireto, eles não oneram a cadeia econômica da mesma forma. É que, enquanto o ICMS representa custo na formação do preço, a permitir seu cálculo por dentro, o mesmo não acontece com o IPI, cujo o cálculo é realizado sem a integração deste imposto em sua própria base de cálculo. Conforme explica Aliomar Baleeiro, “o IPI é calculado por fora do valor da operação de que resulta a saída pela industrialização”.

Quanto à questão do cálculo “por dentro”, o eminente Leandro Paulsen<sup>30</sup>, tratando sobre a questão de inclusão de tributo na base de cálculo de outro tributo, ensina que:

Diz-se que um tributo é calculado por dentro quando os recursos para o seu pagamento compõem a própria base de cálculo do tributo. O ICMS, por exemplo, tem como base de cálculo o preço da mercadoria, sendo que deste valor é que o comerciante tira os recursos para pagar o imposto. Vejamos: preço da mercadoria: R\$ 100,00; ICMS calculado por dentro de 18%: R\$ 18,00; valor total da Nota Fiscal: R\$ 100,00. Parte dos R\$ 100,00 percebidos é utilizada para o pagamento do imposto.

[...]

Diz-se que um tributo é calculado por fora quando a lei determina que o valor total da operação seja composto da base de cálculo do tributo mais o valor do mesmo. Em venda de produto de indústria, por exemplo, a lei determina que o valor total da nota fiscal contemple o preço do produto mais o valor do IPI. Assim, a base de cálculo é

---

<sup>29</sup> Consulta aos autos do RE 240785 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

<sup>30</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, página 61.

inferior ao montante total pago pelo adquirente do produto e recebido pelo industrial. Vejamos: preço do produto: R\$ 100,00; IPI calculado por fora de 10%: R\$ 10,00; valor total da nota fiscal: R\$ 110,00. O IPI não é suportado com o valor recebido a título de preço da mercadoria (R\$ 100,00), mas com o valor do próprio IPI que a lei autoriza seja acrescido ao preço do produto na nota e repassado ao comprador.

Alias, indica a União que essa foi a tese adotada pelo Ex-Ministro Eros Grau, quando da votação do RE nº 240.785/MG, em seu voto divergente, afirmando que o ICMS “é custo, tal como o salário, a energia elétrica, sendo irrelevante a atividade e a classificação contábil para tais receitas”<sup>31</sup>.

Outro argumento utilizado pelo Fisco foi quanto à mencionada declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que alterou e ampliou substancialmente o conceito de faturamento previsto nos referidos dispositivos legais e constitucionais da COFINS, aduzindo que<sup>32</sup>:

Contudo, neste julgamento, se por um lado se pretendeu evitar com a declaração de inconstitucionalidade da norma, sentido demasiado largo ao § 1º do art. 3º da Lei nº 9718/98, por outro, não o reduziu, a ponto de afastar do conceito de faturamento o valor do ICMS incluído no preço. Pelo contrário, reafirmou-se o entendido na ADC nº 1, no qual receita bruta e faturamento são expressões sinônimas, as quais levam em conta apenas aqueles elementos que compõem o custo e influenciam na formação do preço do bem, conforme já bem explicou o Min. Eros Grau o sentido desses conceitos.

Dessa forma, concluiu a Fazenda Nacional, foi reforçada a tese de que o ICMS se inclui sim, na base de cálculo do PIS e da COFIN, eis que, ao contrário do que ocorre com o IPI, seu ingresso faz parte do faturamento da empresa.

Como último argumento jurídico, a Fazenda Nacional compara o ICMS e o *Sales Tax* norte-americano, no qual, citando Hugo de Brito Machado, aduz ser “fundamental, na análise do ICMS, verificar a questão da sujeição passiva deste imposto”, eis que, segundo o ilustre jurista “o comerciante-vendedor não é um intermediário entre o comprador e o Estado, um mero agente arrecadador”<sup>33</sup>

Na verdade o único argumento apresentado pela Fazenda é a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, operação esta denominada de “cálculo por dentro”, eis que na

---

<sup>31</sup> Consulta aos autos do RE 240785 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

<sup>32</sup> Consulta aos autos do RE 240785 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

<sup>33</sup> Consulta aos autos do RE 240785 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO.



comparação com o *Sales Tax* norte-americano, este não possui aquela referida forma de cálculo, ou seja, nos Estados Unidos da América, o vendedor somente retém o valor devido pelo comprador, sendo mero intermediário da relação tributária.

Por último, a Fazenda Nacional questiona sobre possível prejuízo ao erário, demonstrando financeiramente a perda que representaria para a União a devolução dos valores recolhidos indevidamente, requerendo em caráter subsidiário, no caso de reconhecimento da inconstitucionalidade, a modulação dos efeitos da decisão.

Em sua exordial, alegou que caso seja proferida decisão pelo Supremo Tribunal Federal que esta determine a exclusão *ex tunc* do ICMS da base de cálculo da COFINS, e continuou<sup>34</sup>:

Segundo dados passados pela Receita Federal do Brasil, o impacto econômico nos cofres públicos estará em torno de R\$ 12.000.000.000,00 (dez bilhões de reais) por ano. Se pensarmos em indébitos tributários, repetidos ou compensados, dos últimos cinco anos, chegaremos à assustadora cifra de R\$ 60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais). E o mais grave é que a perda de receita da União Federal estará vinculada ao orçamento da Seguridade Social, o que prejudicará inevitavelmente o financiamento de saúde e assistência social. Demais disso, a perda de receita deverá ser compensada por novas majorações de alíquotas, o que acabará prejudicando os pequenos contribuintes, os consumidores e a sociedade como um todo.

Desta forma, restam demonstrados os principais argumentos pela manutenção dos valores recolhidos a título de ICMS na base de cálculo da COFINS.

### 3.3 DA DECISÃO E SEUS EFEITOS.

Neste tópico, passaremos a breve análise do julgamento do RE nº 240.785, cujo julgamento ocorreu em 08.10.2014 pelo pleno do Supremo Tribunal Federal.

#### 3.3.1 Posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento final do RE nº 240.785, acatou os argumentos dos contribuintes, reconhecendo que os valores recolhidos de ICMS devem ser excluídos da base de cálculo da COFINS, por não terem a natureza de faturamento, conforme acórdão assim ementado:

---

<sup>34</sup> Consulta aos autos do RE 240785 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.

(RE 240785, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014, DJe-246 DIVULG 15-12-2014 PUBLIC 16-12-2014 EMENT VOL-02762-01 PP-00001)

Ainda, a matéria também recebeu este entendimento no Superior Tribunal de Justiça, conforme decisão do Ministro Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma do STJ, nos autos do processo nº 2014/0063544-1, em que se discutiu a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. Recurso especial em que se discute a inclusão do crédito presumido de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo de: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica - (IRPJ), Contribuição para Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

2. "O crédito presumido de ICMS configura "benefício fiscal" que ao ser lançado na escrita contábil da empresa promove, indiretamente, a majoração de seu lucro e impacta, conseqüentemente, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL". Nesse sentido: AgRg nos EDcl no REsp 1.458.772/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 13/10/2014; AgRg no REsp 1.461.032/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 27/11/2014; AgRg nos EDcl no REsp 1.465.870/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 31/3/2015.

3. **"Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, NÃO integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS".**

Nesse sentido: AgRg no REsp 1422739/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 18/02/2014; AgRg no REsp 1.463.364/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, julgado em 24/3/2015, DJe 30/3/2015.

Agravo regimental improvido.

- Grifo nosso.

Dessa forma, o atual entendimento dos Tribunais Superiores, é indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

### 3.3.2 Dos efeitos da decisão do E. STF.

Em que pese às decisões favoráveis acima colacionadas, principalmente a decisão do Pleno do E. Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, a questão ainda está em discussão.

Isto porque, a decisão proferida teve efeitos apenas *inter partes*, uma vez que proferida antes da necessidade de reconhecimento da Repercussão Geral do tema para admissão do Recurso Extraordinário<sup>35</sup>. Sendo assim, por se tratar de controle de constitucionalidade difuso e incidental, não há afeito *erga omnes*.

Atualmente, a questão está sendo discutida nos autos da Ação Direta de Constitucionalidade nº 18.

Interessante anotar que, tendo em vista o longo tempo transcorrido desde o início do Julgamento do RE nº 240.785/MG (08/09/1999), a maioria dos Ministros que votaram na época já estão aposentados. Ou seja, em que pese ter sido uma decisão do Órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal, não se conhece a maioria do posicionamento dos Ministros que ocupam as cadeiras da Corte Suprema no momento.

---

<sup>35</sup> Alteração legislativa realizada pela EC 45/2004 e regulamentado pela Lei 11.418/2006.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS.**

O presente trabalho objetivou analisar os principais aspectos da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sua repercussão no mundo jurídico e os fundamentos apresentados pelos contribuintes, Fazenda Nacional, anotando os comentários tecidos pela doutrina especializada e observando a jurisprudência formada na Suprema Corte.

Os contribuintes, em seus argumentos, aduziram que os tributos encontram-se estruturados na Constituição, não podendo o legislador se afastar de tal regra-matriz, bem como que o constituinte elegeu como referida regra-matriz o faturamento ou a receita bruta, para as contribuições sociais. Desta forma, estabelece o artigo 110 do CTN que a lei tributária não pode alterar a definição e os conceitos do direito privado. A doutrina, cristalizando a norma, aduz que é vedada a modificação dos conceitos utilizados pela Carta Maior se da modificação resultar de ampliação da competência.

Esses argumentos foram acatados pela Suprema Corte, que decidiu que não devem ser incluídos os valores de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que, independente da eleição do faturamento ou receita bruta como base de cálculo, os valores referentes à ICMS não são agregados ao patrimônio do contribuinte, consubstanciando-se em meros valores passageiros em sua contabilidade.

Dessa forma, a questão foi decidida à luz da Constituição e dos princípios que norteiam a tributação, gerando importante precedente para o julgamento da ADC nº 18, assim como para outros casos de inclusão de tributos na base de cálculo de outros, como é o caso do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, também pendente de julgamento definitivo pelo STF.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### OBRAS CONSULTADAS:

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF** / Marcelo Alexandrino, Vicente Paulo. – 17. Ed., ver., atual., e a.pl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária** – 6ª edição – São Paulo; Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. **SEGURANÇA JURÍDICA, Entre permanência, Mudança e Realização do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método** / Paulo de Barros Carvalho. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013.

COELHO, Salcha Calmon Navarro de. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Gen/Forense, 2012.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária** / Amilcar de Araújo Falcão – 7. Ed. – São Paulo: Noeses, 2013.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio: o dicionário da língua portuguesa**. 8. ed. Curitiba: Positivo, 2010.

NABAIS, José Cabalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Liv. Almedina, 1998.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional Descomplicado**. Rio de Janeiro: Método, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Estado Fiscal e Tributação** / organização Luís Cesar Souza de Queiróz, Marcus Abraham, Carlos Aleexandre de Azevedo Campos. – 1. Ed. – Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns do Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

### SÍTIOS VIRTUAIS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil* (1988). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em 20.jun.2013.

BRASIL. *Código Tributário Nacional* (1966). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm). [Acesso](#) em: 20.jun. 2013.

BRASIL. *Lei Complementar nº 7* (1970). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm). Acesso em; 20.jun.2013.

BRASIL. *Lei Complementar nº 70* (1991). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm). Acesso em: 19.jun.2013.

BRASIL. *Lei nº 9.715* (1998). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm). Acesso em 21.jun.2013.

BRASIL. *Lei nº 9.718* (1998). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm). Acesso em 18.jun.2013.

BRASIL.

BRASIL. *Lei nº 10.637* (2002). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm). Acesso em 21.jun.2013.

BRASIL. *Lei nº 10.865* (2004). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm). Acesso em 21.jun.2013.

BRASIL. *Lei nº 10.833* (2003). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm). Acesso em 21.jun.2013.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social*. Disponível em: <http://www.dominipublico.gov.br/download/texto/cv00014a.pdf>. Acesso em 15.jun.2013.

*Magna Carta da Inglaterra*. Disponível em: [www.magnacartaplus.org](http://www.magnacartaplus.org). Acesso em: 23.set.2012.

Supremo Tribunal Federal. *Informativo STF nº 408*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo408.htm>. Acesso em 14.jun.2013.

Supremo Tribunal Federal. *Notícias STF (20.03.2013)*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=233986>. Acesso em 16.jun.2013.

Supremo Tribunal Federal. *Consulta Processual*. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em 16.jun.2013.