

**Rubens Carlos de Oliveira**

**EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS:  
possibilidade**



**CAMPINAS/SP**

**2009**  
**RUBENS CARLOS DE OLIVEIRA**

**EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFIN  
POSSIBILIDADE**

**Monografia apresentada ao Curso de  
Especialização Telepresencial e Virtual em  
Direito Tributário, na modalidade Formação  
para o Mercado de Trabalho, como requisito  
parcial à obtenção do grau de especialista  
em Direito Tributário.**

**Universidade do Sul de Santa Catarina -  
UNISUL  
Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes - REDE  
LFG**

**Orientador: Prof. Tatiana Meneghel**

**CAMPINAS (São Paulo)**  
**[2009]**

## **TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes, as Coordenações do Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Tributário, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca da monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Campinas, 17 de julho de 2009

**Rubens Carlos de Oliveira**

**Rubens Carlos de Oliveira**  
**EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS -**  
**POSSIBILIDADE**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, na modalidade Formação para o Mercado de Trabalho, e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação Direito Tributário da Universidade do Sul de Santa Catarina, em convênio com a Rede Ensino Luiz Flávio Gomes – REDE LFG.

Campinas, 17 de julho de 2009

## **DEDICATÓRIA**

Ao meu Pai Celestial e a minha querida esposa, que tanta paciência têm tido com minhas fraquezas.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao professor Eduardo Sabbag que tem despertado, com suas brilhantes intervenções, em todos nós um espírito investigativo.

## **Epígrafe**

"Que os nossos esforços desafiem as impossibilidades. Lembrai-vos de que as grandes proezas da história foram conquistas do que parecia impossível". (Charles Chaplin).

## RESUMO

O presente trabalho procurará encontrar, com base na legislação de regência das contribuições e do imposto aqui discutidos, a possibilidade de se excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS do valor incidente a título de ICMS sobre as operações de venda de mercadorias e serviços prestados no âmbito das empresas. O método utilizado será o dissertativo-argumentativo bibliográfico e percorrer-se-á a evolução legislativa das exações em questão, colhendo suas notas fundamentais (destacando especial atenção às questões suscitadas pela edição da Lei n.º 9.718/98 e a Emenda Constitucional n.º 20/98 e sua repercussão na questão aqui posta) para, por fim, demonstrar tanto no aspecto jurídico como contábil (artigo 187 da Lei n. 6.404/76), a inviabilidade de se acatar a anterior orientação trazida pelas súmulas 66 e 94 do STJ.

**Palavras-chave:** TRIBUTAÇÃO – ICMS – PIS – COFINS – EXCLUSAO – BASE DE CÁLCULO

## **ABSTRACT**

This work will find, based on the law of regency of contributions and the tax discussed here, to exclude the basis of calculation of PIS and COFINS value as an incident ICMS on the sale of goods and services provided within the companies. The method used is the bibliographical dissertative-argumentative and travel will be the development of legislative exaction concerned, picking their fundamental notes (including special attention to the issues raised by the issue of Law No. 9718/98 and the Constitutional Amendment No 20/98 and its impact on the question put here) to ultimately demonstrate both in terms of legal and accounting (Article 187 of Law No. 6.404/76), the unviability to accept the previous guidance brought by overviews 66 and 94 of the STJ .

**Key words:** TAXATION – ICMS – PIS – COFINS – COST BASIS

## **SUMÁRIO**

<b>INTRODUÇÃO</b>	12
<b>CAPÍTULO 1</b>	
Notas fundamentais das exações aqui discutidas	15
1.1- Conceito de tributo	15
1.2- Da competência	16
1.3- Não-cumulatividade, bitributação e “bis in idem”	18
1.4- Princípio da tipicidade fechada	20
1.5- Base de cálculo e alíquota	22
<b>CAPÍTULO 2</b>	
Breve esboço histórico	23
2.1- Natureza jurídica das exações	23
2.2- Evolução legislativa do Icms e a Lei Complementar 87/96	24
2.3- Evolução legislativa do PIS	25
2.4- Evolução legislativa da COFINS	26
2.5- A polêmica em torno da edição n. 9.718/98	28
2.6- O advento das emendas constitucionais 20/98 e 42/03 e sua repercussão	30
2.7- A edição das Leis 10.637/02 E 10.833/03	31
<b>CAPÍTULO 3</b>	
Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS]	33
3.1 - Do conceito de faturamento, receita bruta e receita total	33
3.2 – ICMS: ingresso de receita temporária ou custo do produto e serviço?	37
3.3 - Da viabilidade da exclusão do ICMS na base de calculo do PIS e da COFINS	38
<b>CONCLUSÃO</b>	46



## INTRODUÇÃO

Diante da perplexidade ocasionada pela edição dos diplomas normativos em torno das contribuições conhecidas como PIS e COFINS e, especificamente, do método conhecido como “cálculo por dentro” trazido pela Lei Complementar n.º 87/96 à sistemática do ICMS, vemo-nos hoje diante de um paradoxo que merece cuidadosa atenção: seria possível a exclusão, da base de cálculo do PIS e da COFINS do ICMS cobrado nas operações de conta própria realizadas pelas empresas, ainda que o comando legislativo inserto nas Leis complementares n.º 7/70, 70/91, 10.637/02 e 10.833/03 possam ser entendidos como determinantes no sentido da inclusão?

Esta controvérsia, que nos propomos enfrentar apresenta-se na ordem do dia em nossas Cortes e tem sido objeto de inúmeras disputas envolvendo aspectos político-financeiros e jurídicos.

Iniciando a jornada destinada a esclarecer a questão, lograremos revelar, no primeiro capítulo, alguns traços comuns inerentes a estas espécies tributárias, com isso visando, no espírito emanado pelo constituinte de 1988, e de certa forma a ele aprisionados conceitualmente (bem como à melhor doutrina), preparar-nos o entendimento uma para melhor compreensão do tema aqui tratado.

Assim que enveredaremos pelo conceito de tributo, para descobri-lo como um instituto adstrito à espécie normativa que o cria e que esta, por sua vez, deve guardar consonância com o plexo normativo que em volta dela órbita, respeitando-se, evidentemente, os limites constitucionais de competência dos entes federativos. A competência, por seu turno, será aprimorada como conceito para que a encontremos, ao final, como um instrumento útil à promoção do bem comum pelo estado.

Introduziremos, ainda, breves noções dos institutos da não cumulatividade, bitributação e “bis in idem”, dada a sua relevância para as

discussões que se travaram em torno da questão aqui apresentada; mas para descartá-los, por fim, como elementos úteis ao deslinde da questão aqui posta.

Também para assegurar o perfeito delineamento do instituto aqui tratado (o tributo) enfrentaremos a questão da tipicidade fechada e, finalmente, o cerne do problema, consistente no alcance da definição de base de cálculo e da alíquota, dada ao ataque incisivo que aquela primeira vem sofrendo da parte do legislador infraconstitucional.

Já no capítulo dois será percorrido o contexto histórico em que foram gestados os diplomas retro-mencionados, sem embargos de se fazer a necessária remissão aos preceitos constitucionais delimitadores de sua criação, ressaltando-se, por fim, - avaliadas a implícitas contradições encontradas na legislação infraconstitucional e a ausência de consonância com aqueles princípios vetores (redação do art. 195, I, B, da nossa Carta Constitucional) - a incoerência da aplicação da legislação infraconstitucional.

Nesta esteira, trabalhar-se-á separadamente cada um dos editos legislativos, buscando desenhar inicialmente seus contornos fundamentais, para, ao depois, traçar-lhes a construção histórica a partir do propósito de sua criação.

Assim que se verá que, em sua evolução, as espécies normativas aqui discutidas apresentam pontos de intersecção apenas no que diz respeito justamente à sua base de cálculo, vez que a do Imposto conhecido com ICMS estaria incluído, segundo entendimento veiculado por alguma doutrina de peso, na base imponible do PIS e da COFINS.

Não se deixará de registrar, contudo e numa perspectiva histórica, a constante modificação, inserção e ampliação dos conceitos de faturamento e receita bruta para significá-los como receita total, numa tentativa de tornar mais abrangentes o espectro de incidência das referidas contribuições e alcançar o ICMS cobrado nas operações de conta própria para incluí-lo em sua base de cálculo.

No capítulo três a questão acima aventada será objeto de análise a partir de uma ótica ampliada do objeto social da empresa, de modo a determinar o alcance conceitual dos supramencionados institutos, que serão trabalhados com algum aprofundamento, visando por a descoberto as implicações - caso adotado o entendimento esposado pelo fisco - na esfera da contabilidade das empresas.

Neste desenrolar lograremos demonstrar a inviabilidade da inclusão do ICMS na base impositiva das referidas contribuições, tendo como norte o preceito constitucional insculpido no artigo 195, I da nossa Carta Constitucional, ainda que este tenha sofrido modificações com a edição da Emenda Constitucional nº 20/98.

Por último, da análise da conformidade da atual estrutura normativa das supramencionadas contribuições e imposto à luz do que dispõe o art. 187 da Lei n.º 6.404/76, verificaremos que insuperável barreira se interpõe entre a aplicação dos preceitos contábeis desta disposição legal e as normas veiculadas pelo legislador ordinário.

Procuraremos, neste diapasão, contribuir de alguma maneira com a elucidação de um tema que tem atormentado nossas cortes e que hoje se encontra na pauta do dia, bastando para tanto verificar a batalha que se trava entre governo e contribuinte com o ajuizamento do Recurso Extraordinário nº. 240.785-2/MG e a Ação Direta de Constitucionalidade nº. 18, na qual se procura reconhecer a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a base impositiva das referidas exações e que está na pauta de julgamento de agosto de 2009 no Supremo Tribunal Federal.

## NOTAS FUNDAMENTAIS DAS EXAÇÕES AQUI DISCUTIDAS

### 1.1 Do conceito de Tributo

Não poderia cogitar de uma incursão por tema tão delicado sem nos remetermos a alguns postulados fundamentais do direito tributário e, em se tratando de contribuições e impostos, impõe-se uma breve digressão sobre o conceito de tributo, não para desgastar-nos trabalhando o conceito do instituto, mas para colher ali elementos que nos serão úteis, quando não imprescindíveis, ao desenvolvimento da proposição a que nos oferecemos.

Pois bem, se assim é, nada mais natural do que extrairmos do conceito legal de tributo, inserto no artigo 3º da Lei n.º 5.172/66, o necessário ao desenvolvimento de nossa modesta obra. Reproduza-mo-lo:

Art. 3º: 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.

Retiramos daí, para o fim a que nos propusemos, que o tributo só poderá assim ser considerado, se for, dentre outras peculiaridades, em lei instituído.

Ora, desta maneira, outra não poderia ser a conclusão senão a de que um tributo, legitimado que esteja por um instrumento normativo, teria seu fundamento de validade sob o pálio desta disposição legal.

Nada mais incauto, a Lei aqui referida não pode ser entendida em seu sentido “strictu sensu”, sob pena de incorreremos em grave erro de interpretação.

Nesta trilha se faz necessário, para o perfeito entendimento da questão aqui posta, que percorramos a noção de Lei não no sentido estrito, mas em seu

sentido lato, assim concebido como a estrutura normativa em torno de determinado instituto, sem embargos da óbvia inferência de que um tributo não tem seu fundamento de validade na lei que o cria, mas na própria Carta de Princípios que o legitimou, sendo a Lei apenas o instrumento que viabilizou sua existência no mundo fático-jurídico.

Assim, se ficarmos apenas no conceito de tributo trazido pelo art. 3º. do CTN, encontraremos sérias dificuldades em escaparmos do enredo trazido pelo plexo normativo criado em torno das exações que aqui se discute.

Desta maneira, impõe-se que analisemos, de forma cautelosa, não só o histórico e finalidades de cada exação aqui discutida, mas também que percorramos a estrutura normativa do direito tributário brasileiro, naquilo que interessa à conclusão deste trabalho, para perfeita compreensão do tema.

Começemos pela competência tributária:

## **1.2 Competência tributaria**

Importante, já nesta altura do trabalho, e para a fixação do alcance do tema tratado, que detenhamo-nos a analisar, sempre tendo em vista o escopo desta obra, o tema da competência.

Nessa perspectiva, impende estabelecermos, desde já, que a Constituição Federal é Lei tributária fundamental, justamente porque contém as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos, conforme leciona Carrazza<sup>1</sup>. Não por outra razão tornou vulto a hodierna discussão em torno da necessidade de se retornar ao sistema constitucional (prevalência dos princípios) como vetor das decisões

---

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 287.

proferidas no âmbito jurisdicional. Discorrendo sobre a distinção entre princípios e regras, Anderson Trautmann Cardoso<sup>2</sup> traz similar ensinamento:

A distinção faz-se necessária diante do caráter normativo dos princípios, já que, desse modo, assim como as regras, eles passam a constituir espécie do gênero norma jurídica, com as características peculiares a estas. De fato, embora as regras evidenciem mais a sua hipótese e consequência jurídica, os princípios também possuem um pressuposto de fato para a sua aplicação, ainda que enunciando uma série indeterminada de fatos e correspondentes consequências jurídicas.

Muito hoje se fala em sistema constitucional tributário, entendido este, conforme Geraldo Ataliba<sup>3</sup>, como sendo “o conjunto de princípios constitucionais que informam o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado país. Ora, se sistema é um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária, o sistema constitucional tributário é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam de matéria tributária, matéria esta tomada como princípio das relações que a unifica” (grifos nossos).

Por óbvio então que a divisão de competência entre os entes federativos (artigos 145, 153, 155 e 156 da Constituição Federal) visa e atinge o escopo de alcançar a funcionalidade esperada na administração da “res” pública, na medida em que confere certo grau de autonomia a estes, donde se infere que esta advém da própria estrutura do Estado Federado e, para que tenha “condições de plena eficácia, deve ser rígida e exaustiva, objetivando prevenir os conflitos e invasões de competência de uma pessoa política por outra”, no dizer de Maristela Miglioli Sabbag<sup>4</sup>.

Mas não se pode olvidar que tal divisão objetiva tão somente a facilitação do exercício, pelo Estado, de seu “múnus” constitucional, qual seja, o de promover o bem comum, no que podemos entendê-la como meramente instrumental quanto a seus fins.

---

<sup>2</sup> CARDOSO, Anderson T. Não-cumulatividade do IPI e ICMS; dimensão normativa e eficácia. *Revista Tributária e de Finanças públicas*, São Paulo, ano 15, n. 76, p. 17, out. 2007.

<sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo: Malheiros, 1997. p. 287.

<sup>4</sup> SABBAG, Maristela M. Competência Tributária. *Revista Tributária*, São Paulo, v. 728, p. 684, jun. 1996.

Em verdade, a repartição de competências decorre naturalmente do princípio federativo e resulta por fim numa relativa autonomia dos entes federativos. Autonomia esta que deve ser vista com reservas, na medida em que não pode ultrapassar o conceito e objeto do estado, compreendidos e entendidos estes quanto à sua unidade e fins, quais sejam, o de promover o bem comum de seus súditos, sendo a divisão política um mero instrumento voltado ao alcance de tal mister. Em suma, o estado é um só quanto a seus fins e propósitos, e por esta razão criou instrumentos para assegurar o correto e justo cumprimento deste seu dever constitucional, sobre os quais passaremos a discorrer:

### **1.3 Não-cumulatividade, bitributação e “bis in idem”.**

Albergada em diversos artigos da Magna Carta Brasileira é sem dúvida a não-cumulatividade uma legítima expressão da justiça fiscal que pretende o estado. Ao seu lado podemos encontrar outros institutos tributários de igual peso, como o da seletividade, não-confisco, legalidade, etc. ...todos convergindo para o alcance da finalidade última do estado, que é promover o bem comum de seus cidadãos, dividindo da melhor forma possível os encargos dela decorrentes.

Assim entendida de acordo com seu fim, visa a não cumulatividade impedir os efeitos deletérios de uma tributação em cascata, traduzindo-se esta numa incidência acumulada, nas diversas etapas da cadeia produtiva, de um mesmo tributo sobre um bem ou serviço, com reflexos diretos em seu preço final e sobre a economia, para não dizer da ímpia situação de enriquecimento sem causa do estado.

Da mesma forma não se poderia admitir que um mesmo ente tributante editasse, com base em um mesmo fato gerador, diversas leis instituindo múltiplas incidências tributárias, sob pena de malferimento do princípio da capacidade contributiva; procurando evitar-se com isso o efeito confisco vedado no art. 150, IV da nossa Carta de Princípios, com a instituição de um “Bis in idem”. No entanto, inexistente no sistema tributário brasileiro expressa vedação a esta prática, pelo que

perfeitamente encontrável nestas prestações pecuniárias instituídas sob o mesmo fato gerador (mesmo o PIS e a COFINS aqui tratados, ou o IRPJ e a CSLL). Encontramos assim, dentro da competência residual da União, expresso permissivo legal para esta prática, insculpido no art. 154, II da Magna Carta Brasileira.

Em se tratando de vários entes tributantes, também expressamente proibida em nossa Carta Constitucional a possibilidade de os mesmos fazerem incidir, sobre um mesmo fato gerador, diversas exações, o que caracterizaria a odiosa prática da bitributação, a qual encontra sua vedação expressa na rígida repartição de competências tributárias do sistema constitucional brasileiro. A competência atribuída a uma das entidades políticas exclui, “ipso facto” a competência dos demais entes políticos, salvo expressa disposição em contrário.

Revela-se essencial discutirmos tais aspectos dos tributos diante da polêmica que se instaurou em torno da problemática trazida pela questão da inserção, na base de cálculo do PIS e da COFINS, do ICMS cobrado nas operações de conta própria, com o que se apressaram alguns a defenderem que se tratava de hipótese de bitributação, “bis in idem” ou mesmo cumulatividade,

Diante da situação e esclarecimentos a que nos propusemos, acreditamos que nem seria possível cogitar, como querem aqueles, de um caso de dupla incidência de exações criadas pela mesma pessoa política sobre uma mesma base de cálculo ou fato gerador, no que se poderia postular a ocorrência de um “bis in idem”.

Tampouco se poderia falar em cumulatividade, já que tais tributos não incidem sobre si mesmo nas diversas etapas da cadeia produtiva.

Poderia se cogitar talvez de uma bitributação, vez que se apresentam aqui exações criadas por pessoas políticas com competência diversas, mas se nos detivermos numa análise mais acurada do problema verificaremos que incoorre tal hipótese, em razão de que a matriz constitucional eleita para a cobrança do ICMS ser tecnicamente diferente da regra matriz de incidência das referidas exações, o

que revela estrito cumprimento do rígido perfil constitucional das prestações aqui discutidas.

Disso decorre o princípio que passaremos a estudar:

#### **1.4 Princípio da tipicidade fechada**

Como é cediço, a Constituição brasileira possui a peculiar característica de ser rígida. Este particular, no que toca ao direito tributário, tem seus reflexos na estrutura deste ramo do direito. Perfeitamente verificável neste, portanto, diversas manifestações desta intenção do legislador que, procurando colher notas fundamentais da realidade, tenta subsumir os fenômenos ocorridos no mundo fático à hipóteses da regra matriz eleita, preservando nesta o especial caráter de resguardar a segurança jurídica. Daí se dizer que o legislador adotou o princípio da tipicidade fechada.

Tanto é assim que as regras matrizes de incidência terminaram por ser fixadas no texto constitucional. Discorrendo a respeito da Matriz Constitucional de incidência dos tributos Roque Antonio Carrazza<sup>5</sup> preleciona 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 dos arquétipos constitucionais”. Não se deu margem, portanto, para que o legislador ordinário as alargasse, com exceção das previsões contidas nos artigos 195, § 4.º e 154 do texto magno (competência residual da União). E o artigo 110 do CTN constitui-se num norte que não deve ser olvidado pelo legislador infraconstitucional quando da explicitação dos preceitos constitucionais tributários.

A rigor não se poderia utilizar tal terminologia, muito embora se reconheça que a denominação tipicidade fechada alcança seu propósito na medida em que

---

<sup>5</sup>CARRAZZA, Roque A. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006

encerra em si o conceito de que é indefensável a ampliação da moldura constitucional dos tipos tributários.

Explicamo-nos: é que a expressão tipo tributário não conserva o seu sentido original advindo do vocábulo alemão “tatbestand”. Misabel de Abreu Machado Derzi<sup>6</sup> nos ensina que:

(...) tal expressão quer significar a descrição do fato jurígeno, contida na lei, que tanto mais formará um verdadeiro tipo quanto mais precisa, rígida e nítida for a delimitação da matéria a que a norma vincula alguma consequência. Com isso, queremos, nesse momento, tão-só registrar o uso do termo tipo em acepção diversa e contraditória àquela anotada na lógica. Como sinônimo de “tatbestand”, de fato gerador ou hipótese. O impropriamente chamado tipo não é uma ordem gradual, ou estrutura aberta, mas, ao contrário, um conceito que guarda a pretensão de exatidão, rigidez e delimitação (em especial no direito penal).

Já no direito pátrio temos, como se disse, o emprego da expressão tipo fechado para significar algo que, em boa verdade científica, é conceituação fechada ou tipo em sentido impróprio.

Noutro dizer podemos enunciar que nossa legislação utiliza-se do tipo em sentido impróprio, que nada mais é do que uma conceituação fechada, que encerra em si limitação e rigidez nas condutas que prevê.

Em comum, ambas as descrições da realidade têm que são abstrações generalizadoras, sendo que o tipo propriamente dito colhe da realidade certas características para então, por meio de um critério totalizante, englobar o maior numero possível de casos ou situações sob seu espectro, numa ordem de valores que irá do mais ao menos típico. Já o conceito classificatório apresenta notas rígidas para delimitar a realidade que pretende descrever, não admitindo variáveis.

Em conclusão se pode dizer que o constituinte, no espírito de rigidez da Magna Carta, adotou técnica legislativa que veda ao legislador ordinário a

---

<sup>6</sup> DERZI, Misabel de A. M. Direito Tributário, direito penal e tipo. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, p. 44, 1988,

possibilidade de exigir mais do que a constituição autoriza, o que é facilmente constatável pela elevação, a preceito constitucional, dos fatos geradores dos tributos.

Cabe agora estabelecermos breve distinção do que seriam os conceitos de base de cálculo e alíquota:

### 1.5 Base de cálculo e alíquota

Base de cálculo é, segundo definição trazida pelo magistério de Sólon Sehn<sup>7</sup>:

(...) o critério normativo que, conjugado a alíquota, permite definir o objeto da prestação na relação jurídica tributaria, isto é, a exata quantia devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo. Por outro lado, também representa um importante papel no controle do legislador na definição da materialidade da hipótese de incidência do tributo, que deve ser confirmada, infirmada ou afirmada pela base de cálculo (...)

Ora, como acima se constatou, a regra matriz constitucional das prestações aqui discutidas são molduradas no texto maior, o qual fixa de forma taxativa os limites de incidência dos tributos em tela, sem abertura para quaisquer invasões de competência por parte dos entes tributantes<sup>8</sup>.

Assim, torna-se importante fixarmos desde já os critérios delineadores de ambos os institutos, porque serão decisivos na confirmação do que pretendemos. Retira-se então da lição deste mestre que, para a aferição do valor devido pelo sujeito passivo da relação jurídica tributaria, impõe se determinar qual o objeto (critério material da hipótese de incidência) da prestação, isto é, a base imponible sobre a qual se aplicara a alíquota definida em lei. Disso se deduz que a definição da base imponible deve decorrer de Lei, o que devemos entender como a estrutura normativa em torno da exação (ou exações) que ora se cuida. Alíquota poderia ser

---

<sup>7</sup> SEHN, Sólon. *COFINS incidente sobre a Receita Bruta*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pág. 177.

<sup>8</sup> Idem - SEHN, Sólon, pág. 178 (o autor fixa aqui entendimento semelhante)

definida singelamente com o percentual fixado em lei e incidente sobre a base de cálculo que permitirá a aferição do “quantum” devido.

## **02 BREVE ESCORÇO HISTÓRICO DAS EXAÇÕES AQUI DISCUTIDAS**

### **2.1 Natureza jurídica das exações**

Não se pretende neste capítulo esgotar a exaustão o tema aqui proposto, senão, preservando o propósito de sua criação, recolher notas essenciais das exações que ora se discute, com o exclusivo fito de demonstrar aquilo que, cremos, pode ser determinante para a compreensão da questão aqui posta.

Em se tratando de PIS e COFINS, anota-se desde já que, possuindo as mesmas a natureza jurídica de contribuição social, seu fundamento de validade encontra-se atualmente nos arts. 239 e 195 da nossa Carta de Princípios, sendo que em se tratando daquele último, fundando a constituição seus contornos fundamentais, não vedou sua incidência sobre a mesma base de cálculo dos impostos previstos nesta Constituição, a exceção da expressa previsão contida em seu parágrafo 4º, o qual, antevendo a necessidade de criação novas fontes de custeio para a manutenção ou expansão da seguridade social, limitou sua gênese a condição do artigo 154, I, da CRFB, leia-se: não poderiam ter a mesma base de cálculo dos impostos previstos na constituição e só poderiam ser instituídas mediante lei complementar.

Tirante esta exceção constitucional, não se poderia argüir, em razão do permissivo constitucional acima aventado, contradição explícita no que respeita ao fato de que o ICMS, imposto que é em sua natureza jurídica, incidindo sobre uma base de cálculo contida no faturamento ou receita bruta das empresas, configurar-se-ia em flagrante caso de bitributação. De toda maneira, impõe-se a agora que conheçamos melhor o histórico das prestações pecuniárias aqui tratadas:

## 2.2 Evolução legislativa do ICMS e a lei complementar nº. 87/96

Em 1922 foi criado, com a edição da Lei 4.625, o imposto sobre vendas mercantis, então de competência da União Federal. Já em 1934, com a nova ordem constitucional, referida exação passou a ser de competência dos estados federados. Até então esta prestação pecuniária incidia cumulativamente em todas as fases da cadeia produtiva.

Com o advento da Emenda Constitucional n. 18/65 o princípio da incumulatividade foi introduzido no sistema constitucional tributário brasileiro, e com ela adveio, ainda, a rígida repartição de competências que hoje caracteriza nossa Carta de Princípios,

O Decreto-lei 406/68 trouxe o crédito físico para o princípio da não-cumulatividade, que permitia a compensação de créditos de materiais de revenda ou materiais de insumo que integrassem o produto resultante. Em seguida a Lei Complementar 1/69 apontou que este imposto era não cumulativo, e sua cumulatividade deveria ser regulada por Lei Complementar.

Em nossa atual Carta Constitucional se elevou o princípio da não-cumulatividade à preceito constitucional, relegando para a lei ordinária tratar de outros aspectos delineadores da exação. A constituição, como única restrição a incumulatividade, vedou o aproveitamento de créditos nos casos de isenção e não-incidência.

Em 13 de setembro de 1996, visando a uma reforma tributária com o objetivo declarado de excluir a incidência do ICMS sobre as exportações (art. 3.º, inciso II) a Lei complementar n. 87/96 trouxe inovações de tal monta ao ICMS que acabou por regular o imposto em todos os seus aspectos, cumprindo as exigências do artigo 146, III e do art. 155, inciso XII, da Constituição, trazendo ainda em seu bojo normas gerais em matéria de legislação tributária para o ICMS, além de reger todos os seus demais aspectos. Com isso veio a tornar-se a legislação basilar a orientar e reger as relações que decorrem desta imposição tributária para todos os

Estados da Federação. Posteriormente sobrevieram algumas modificações legislativas trazidas pelas Leis Complementares n.º. 92 de 1997, 99 de 1999, 102 de 2000, 114 de 2002 e 122 de 2006.

Em suma, o ICMS, em sua atual configuração jurídica, apresenta-se como um imposto de caráter plurifásico, que tem como principal característica o fato de ser não-cumulativo e possibilitar o aproveitamento de créditos.

### **2.3 Evolução legislativa do PIS**

No que tange ao PIS, sua criação se deu por meio da Lei complementar n.º 7/70, alterada pela Lei Complementar n.º 17/73 (sob o abrigo da Carta Constitucional anterior no artigo 165, V, recepcionado, no entanto, pela nova ordem, naquilo que não a contradiria). Seu objetivo era promover a integração dos empregados ao desenvolvimento das empresas, mediante depósitos que eram efetuados compulsivamente pelas empresas, os quais eram calculados tendo como base o faturamento dos seis meses anteriores e era devido em duas parcelas; a primeira conhecida como PIS - dedução (mediante dedução do imposto de renda devido, processando-se o seu recolhimento ao fundo juntamente com o pagamento do imposto de renda), e a segunda, consistente em três modalidades, consistia no PIS - repique (devido pelas instituições financeiras, pelas empresas prestadoras de serviço e seguradoras), PIS - faturamento (pago pelas pessoas jurídicas com fins lucrativos, ou seja, o comércio e a indústria) e o PIS - folha de pagamento (destinado às pessoas jurídicas sem fins lucrativos, “*verbi gratia*”, as cooperativas).

Cabe destacar aqui que a partir da Emenda Constitucional n.º. 8/77, que introduziu o inciso X ao artigo 43 da Magna Carta de 1967, o PIS passou a ter natureza jurídica de Contribuição Social.

No ano de 1988 surgiram os Decretos-Lei 2.445 e 2.449, abortando do meio jurídico o PIS - repique e o PIS - folha de pagamento, restando apenas o PIS - faturamento.

Em 24 de março de 1993 o Supremo Tribunal Federal decidiu que era inconstitucional a citada mudança por Decreto-lei (o PIS não era considerando tributo).

Em 09 de outubro de 1995 foi editada a resolução nº. 49 que suspendeu a execução dos mencionados decretos, ou seja, tornou-se a antiga sistemática da lei complementar n 7/70.

Em 28 de novembro de 1.995, a medida provisória 1.212/95, basicamente repetiu a sistemática dos decretos-leis supra-referidos, no que foi convalidada pela edição da Emenda Constitucional nº. 32/2001 (artigo 2º).

Finalmente, com a edição da Lei nº. 9.715/98 intentando modificação da base de cálculo da referida contribuição dispôs esta, em seu artigo 3º, “que a base de cálculo da mesma seria o faturamento, assim considerado a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, (Lei N.º 8.981/95), proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia”, dispondo ainda em seu parágrafo único que não se incluiria neste cálculo as vendas de bens e serviços cancelados, os descontos incondicionais concedidos, o imposto sobre produtos industrializados - IPI, e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor de bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário.

## **2.4 Evolução legislativa da COFINS**

A contribuição social conhecida como COFINS adveio com a promulgação da Lei complementar n. 70/91, a qual ingressou no mundo jurídico em razão da extinção do FINSOCIAL (Decreto-lei nº. 1940/82), que, naquela ocasião, tratava-se, conforme interpretação trazida pelo Supremo Tribunal Federal (R. Ext. 103.778/DF), de um imposto inominado.

A edição deste diploma trouxe consigo diversas polêmicas, (muitas delas resolvidas com a Ação Direta de Constitucionalidade 1/1), e, entre tantas outras, a de sua incidência sobre o faturamento das sociedades civis prestadoras de serviços, sobre as operações imobiliárias e a receita das cooperativas.

A primeira delas, (incidência sobre o faturamento das sociedades civis prestadoras de serviços), surgiu com a edição da lei ordinária 9.718/98, a qual trouxe a possibilidade de se fazer incidir novamente a malsinada contribuição sobre o faturamento das referidas empresas foi recente solucionada, entendendo o E. Sodalício, para todos os efeitos - vez que consta tal exigência apenas na previsão do art. 195, parágrafo 4º. - a validade da modificação trazida pela mencionada norma, já que, muito embora em sua gênese tenha cumprido o rito de lei complementar, que esta teria natureza material.

René Bergmann Ávila e Éderson Garin Porto<sup>9</sup> nos advertem para as conseqüências deste posicionamento do STF, preceituando que:

(...) uma das conseqüências do principio firmado pelo STF relativamente a L. C. 70/91 ser materialmente lei ordinária é a possibilidade de a mesma ser alterada, em todos os seus aspectos, por medida provisória e lei ordinária. Utilizando-se este principio, correta é a jurisprudência dos tribunais regionais federais validando tais alterações.

As alíquotas incidentes sobre a base de Cálculo da exação acima (Finsocial) sofreram constantes modificações ao sabor dos interesses arrecadatários do governo (Lei 7.787/89, Lei 7.894/89 e Lei 8.147/90), culminando por fim na edição da Lei Complementar n. 70/91, que, em termos de inovação, nenhuma novidade trouxe ao conceito de faturamento aceito à época da vigência do Decreto-lei nº. 1.940/82 (com alteração que lhe foi imposta pela Lei 7.689/88, em seu artigo 9º) e que foi pacificado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário n. 150.755 – PE, entendendo que para os fins de aplicação da legislação então em vigor, o conceito de faturamento deveria ser extraído do art. 22 do DL nº 2.397/87<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> ÁVILA, René B., PORTO, Éderson G. *COFINS*. Porto Alegre: Editora livraria do advogado, 2005, pág. 27.

<sup>10</sup> RTJ 149, 259, pág. 291.

Posteriormente, novas alterações foram introduzidas com as Leis nº 9.718/98, de 27 de novembro de 1988 (posteriormente declarada inconstitucional), e pelo art. 18 da Lei nº 10.684 de 30 de maio de 2003. Finalmente, ingressou no arcabouço jurídico vigente em torno desta exação a Lei nº 10.833/03, que lhe conferiu natureza não cumulativa.

## **2.5 A polêmica em torno da edição da Lei n. 9.718/98**

A lei 9.718/98 ingressou no universo jurídico eivada de vícios, não obstante sua pretensão de inovar a base de cálculo das então conhecidas contribuições PIS e COFINS, que na ocasião passou a ser a receita bruta da pessoa jurídica, assim considerada o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Noutro falar, a inovação carreada pela novel legislação se traduziu em equivaler o conceito de faturamento ao de receita bruta e o de receita bruta ao total das receitas que ingressaram na empresa, independente de sua classificação contábil, o que consistiu num erro conceitual que, por longo tempo, vem desafiando as mais brilhantes mentes jurídicas, como adiante se verá.

Sua declaração de inconstitucionalidade se deveu, entretanto, ao fato de a mesma se constituir numa frágil possibilidade de legitimação da inclusão da receita das empresas como fator gerador das pré-citadas contribuições. A tardia edição da E.C. nº 20/98 não teve o condão de legitimá-la, uma vez que, conforme decisão proferida no julgamento do Recurso Extraordinário n. 346.084-6, se decidiu que a lei deve ser produzida de acordo com a Constituição Federal, ou seja, seu trâmite nas casas legislativas deve ser feito de acordo com as regras materiais e formais previstas no texto maior. Conforme observação de Pedro Anan Junior “o referido diploma legislativo ao inovar o conceito de faturamento acabou por criar tributo novo, o que, entendemos, não poderia ser realizado em sede de legislação ordinária, ou só

por lei complementar, com apoio em algum permissivo constitucional<sup>11</sup>. Teria então a União, ao modificar a legislação antes da Emenda Constitucional, ultrapassando as balizas ali permitidas, criado tributo novo, sem utilizar-se, no entanto, de lei complementar (art. 154, I, CRFB.).

Cabe aqui registrar que no voto proferido no bojo daquela decisão o Ministro Marco Aurélio de Mello pôs em destaque que, com respeito à inserção e presença, no art. 195, I, b da Constituição de receita como hipótese de incidência, a disjuntiva “ou” bem revela que não se tem a confusão entre o gênero receita e a espécie faturamento (grifo nosso).

Ainda que se reconheça que a declaração de inconstitucionalidade ao texto da Lei nº. 9.718/98 foi proferida em sede de Recurso Extraordinário, sendo por isso, desprovida de efeito geral, e que sua aplicação se restringe às partes envolvidas na lide, dependendo seus efeitos “erga omnes” e “pro omnes” de posterior edição de Resolução do Senado Federal (art. 51, X c/c. art. 103-A da CF) e que, ademais, coexistem dois entendimentos a respeito da aplicação prática de tal orientação, sendo o primeiro deles, o de que tal declaração tem embutida em si a possibilidade de aproveitamento da parte do artigo que não foi declarada inconstitucional (permanecendo vigente o “caput” do referido artigo), ficamos com o segundo entendimento, de que, se declarado inconstitucional o parágrafo, dada a relação de interdependência entre os preceitos normativos, o caput não merece subsistir (Este trecho resume a exposição de Edmar Oliveira Andrade filho com relação aos efeitos da decisão tomada no âmbito do R. Extr. n.º 346.084-6 na Obra – PIS e COFINS, conceitos normativos de faturamento e receita)<sup>12</sup>.

Entendemos, com Edmar de Oliveira Andrade filho<sup>13</sup> que:

(...) com a retirada do enunciado do parágrafo 1º, o preceito do artigo 3.º perdeu o significado contextual e instaurou-se a insegurança jurídica: deste modo, a

---

<sup>11</sup> ANAN JUNIOR, Pedro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, (publicação de Oliveira Rocha Comercio e Serviços – Ltda) São Paulo, n. 106, pág. 75, julho de 2004

<sup>12</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *PIS e COFINS, conceitos normativos de faturamento e receita*. São Paulo: MP Editora, 2008, pp. 21 e 22.

<sup>13</sup> Idem - ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. p. 23.

restauração da eficácia da norma anterior é, além de juridicamente justificável, recomendável em homenagem a estabilidade do direito (...).

Em suma, pode se dizer que ao prolatar o referido julgamento, a Suprema Corte pouco contribuiu com a elucidação da questão, na medida em que, distanciando-se de sua prerrogativa de dizer o direito, fixou entendimento fugidio, que mais se prestou a título de orientação que cumprimento do seu dever constitucional. No dizer do citado autor<sup>14</sup>:

Nunca antes neste país se viu isto: a Corte – a guardiã da Constituição – decide uma questão e já previne a sociedade sobre uma futura reinterpretação a respeito do que acabara de decidir. A idéia de certeza do direito foi simplesmente desprezada pela corte que – neste caso – não disse o direito, como lhe cumpria fazer, e simplesmente se demitiu de seu dever (...)

É isto, uma decisão que não indica um norte não pode ser considerada uma decisão: o que significa dizer que o sentido e alcance da legislação em vigor entre a Lei Complementar n.º 70/91 e as Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833 03 são um mistério. Uma possibilidade de resolução desses problemas e edição de Súmula Vinculante”.

Importa agora que façamos alguns comentários a respeito das emendas constitucionais n.ºs. 20/98 e 42/03:

## **2.6 O advento das Emendas Constitucionais 20/98 e 42/03 e sua repercussão.**

Com fim de legitimar as modificações trazidas pela Lei n. 9.718/98 o governo editou a Emenda Constitucional n. 20/98, que trouxe nova redação ao art. 195, inciso I, b da Constituição Federal, inserindo aí a possibilidade de se fazer incidir, sobre a receita haurida pelas empresas, as contribuições ali previstas.

Questão da maior relevância diz com a data de edição da referida emenda que foi flagrantemente editada com o propósito de conferir amparo legal à inovação trazida pelo diploma normativo acima referido. Imediatamente rechaçada por juristas

---

<sup>14</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit. pp. 24 e 25.

de jaez incontestado e pela sociedade em geral, a celeuma terminou em nossa Suprema Corte, que acabou lhe conferindo, como acima exposto, solução diversa da expectativa da sociedade em torno do assunto. Pedro Anan Júnior nos traz uma elucidação sobre esta questão<sup>15</sup>:

Ocorre que a emenda constitucional não possui efeito repressinatório, não podendo, desta maneira, sanar os vícios existentes antes da alteração constitucional. Se assim não fosse, estaríamos desrespeitando o Princípio da Segurança Jurídica, pois qualquer norma poderia ser posteriormente convalidada. (...) No caso em análise, é inegável que a norma, quando nasceu, estava em discordância com o sistema jurídico, razão pela qual não pode ser admitida.” (grifos nossos).

Não produzindo os efeitos que se pretendia a época, a alteração introduzida preparou, todavia, o terreno para importante discussão a respeito do alcance semântico dos institutos do faturamento, receita e receita bruta.

Também se abriu, no seio da comunidade empresarial e jurídica, o clamor para que se apressassem as nossas casas legislativas na elaboração de uma alteração que permitisse a possibilidade de ambas as exações apresentarem caráter não cumulativo.

Reflexo direto desta inquietude, a emenda constitucional 42/03 trouxe ao arcabouço jurídico constitucional a possibilidade de a lei definir os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, seriam não cumulativas (alteração introduzida no parágrafo 12 do art. 195 da CRFB.).

## **2.7 A edição das Leis 10.637/02 e 10.833/03**

Como resposta ao reclamo social em torno da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, sobrevieram ao mundo jurídico as Leis n.s 10.637/02 e 10.833/03.

---

<sup>15</sup> Op. cit. p. 76.

Tais diplomas legislativos, muito embora tenham atendido aos anseios de justiça fiscal emergentes, trouxeram em seu bojo importantes modificações, na medida em que, além de conferirem efetividade ao princípio da não-cumulatividade, traduziram por fim o conceito de faturamento e receita (para o específico fim de atenderem a esta legislação) albergado no art. 195, I, b, da Constituição Federal.

Dizer que conferiram efetividade ao princípio da não-cumulatividade se constitui numa falácia, porque conforme se pode verificar daquelas estruturas normativas, diversas modalidades de empreendimentos foram excluídos das benesses trazidas pelas então recentes leis, o que ensejou a propositura de diversas demandas questionando a justiça fiscal dos diplomas em questão.

Faltaríamos igualmente com a verdade se admitíssemos afinal que a “inovação” trazida ao conceito de faturamento traduziu a intenção do legislador constituinte derivado ao incluir a receita bruta e demais receitas auferidas como base impositiva ao art. 195, I, b da Constituição Federal.

É que os respectivos artigos 1.ºs, parágrafos 1.ºs das referidas leis pretenderam reproduzir (naturalmente para fim arrecadatórios) o disposto no art. 195, I, b da Magna Carta Brasileira após a edição da Emenda Constitucional 20/98.

Mas não o fizeram, na medida em que desbordaram os limites impostos pela “Lex Major”, incluindo, em seus respectivos artigos 1ºs, e parágrafos 1ºs, conceito ampliativo de Receita Bruta, para desenvolvê-lo como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua classificação ou denominação contábil.

Encontramo-nos agora diante da situação que mereceu destaque em nosso trabalho, pelo que dedicaremos o próximo capítulo ao deslinde da proposição desta obra:

### **3 EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

#### **3.1 Do conceito de faturamento, receita bruta e receita total**

Cabe aqui estabelecer algumas premissas que serão úteis ao desenvolvimento da nossa proposição.

Impõe-se esclarecer nesta altura que o objeto social de uma empresa diz com a finalidade para qual foi uma sociedade criada e normalmente consta de seu instrumento constitutivo, “verbi gratia”, seu contrato social, e é instituto de fundamental importância para o direito societário.

Todavia, dentro do espectro do direito tributário, para o exclusivo fim de apuração da receitas tributáveis hauridas pela sociedade empresarial, este assume importância mitigada, na medida em há o reconhecimento legal das assim chamadas sociedades em comum (arts. 986 e 990 do Código Civil de 2002). Nestas entidades, conhecidas como sociedades não personificadas, inexistente contrato social a determinar seu objeto.

Ocorre entretanto que, para fins de vinculação ao entendimento esposado no julgamento do RE. N.º 150.755/PE, temos o projeto de Súmula Vinculante (verbete n.º 6) que traz o seguinte entendimento a respeito das receitas tributáveis:

“É inconstitucional o § 1º do art. 3 da Lei n. 9.718/98, que ampliou o conceito de renda bruta, a qual deve ser entendida como a proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

Esta expressão, soma das receitas oriundas das atividades empresariais, no nosso entender abarca as atividades comerciais e de prestação de serviço exercidas pelas sociedades, independente da existência de contrato social a definir-lhe o objeto social, cabendo aduzir aqui também que, segundo o entendimento

veiculado neste projeto de súmula, receita bruta, para os efeitos da lei modificada, seriam todas as receitas decorrentes das atividades da empresa vinculadas ao seu objeto social, independente de as mesmas terem sido faturadas ou não.

É curial, no entanto, que se resgate aqui o preceito trazido pelo artigo 110 do CTN, que como se aventou alhures, não pode ser olvidado para o fim de interpretação da lei tributária, vale dizer: não se pode interpretar de forma diversa os conceitos e institutos pertencentes a outros ramos do direito.

Na preleção de Amaury Rausch Mainenti<sup>16</sup>, encontramos o seguinte comentário:

Ora, o direito é uno, ainda que se manifeste sob diversas denominações específicas, assumindo cada sub-ramo autonomia própria. Conceitos de um sub-ramo do direito são utilizados em direito tributário, nos termos postos pelo legislador, para pesquisa da definição, do alcance e do conteúdo de seus institutos, não podendo ser utilizados para definição dos efeitos tributários. E isso se explica por um simples fato: dada a conceituação fechada da norma tributária (ou tipo em sentido impróprio). Assim, “verbi gratia”, o conceito de mercadorias, utilizado no direito comercial, “para os efeitos do imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, não poderá ser totalmente alterado”. O conceito de mercadorias do direito privado deve ser exatamente igual no direito tributário.

Por tal motivo, entremostra-se essencial a importância de lembrarmos a origem corrente de determinados institutos, quais sejam: faturamento, receita bruta e receita.

É do que nos ocuparemos a seguir:

Faturamento é definição intimamente ligada ao conceito de receita bruta, podendo se dizer que o ato de faturar é antecedente à obtenção das receitas, não sendo, porém, este o exclusivo meio de obtê-las, mas em se tratando de operações

---

<sup>16</sup> MAINENTI, Amaury Rausch. Base de cálculo do PIS/COFINS e o ICMS: receita da pessoa jurídica de direito privado ou do estado? – *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo ano 16 – n. 78 – jan./fev. de 2008. (apud - ICHIHARA. Yoshiaki, *Direito Tributário*, 14. Ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 115)

mercantis ou outras a estas assemelhadas, a fatura é o documento que resulta de tais operações.

Com propriedade Roque Antonio Carrazza<sup>17</sup> nos ensina que:

(...) quando a Constituição, em matéria de contribuições sociais para a seguridade social, alude a faturamento, e preciso buscar no direito comercial este conceito. Depois, é certo que quando o texto constitucional alude, sem reservas ou restrições, a um instituto ou vocábulo jurídico, endossa o sentido próprio que possuem, na doutrina e na jurisprudência.

(...)

Ora, faturamento, para o direito comercial, para a doutrina e para a jurisprudência, nada mais é do que a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas, no caso em estudo, por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da COFINS.

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 (...) (grifos nossos)

Assim, tem-se que não se pode confundir o conceito de faturamento e receita. Aquele, como é usual, representa a parcela das receitas obtidas com a venda de mercadorias a prazo superior ou igual há trinta dias. Logo, torna-se espécie do gênero receita. Ensina-nos Edmar Oliveira Andrade Filho que:<sup>18</sup>

Receitas são elementos positivos que ingressam no patrimônio da pessoa jurídica e tem diversas origens e variado regime jurídico. Para haver receita é necessário que haja um ingresso aumentativo no valor dos bens patrimoniais; esse ingresso, no entanto, pode ser real ou presumido, por equiparação. Há elementos positivos que ingressam no patrimônio sob a forma de bens com o sacrifício de ativos e há elementos positivos que, propriamente, não ingressam, mas permanecem no patrimônio social em razão do desaparecimento de obrigação anteriormente contraída.

---

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antonio – *ICMS* – Malheiros Editores – 11. ed. – São Paulo – 2006 – pág. 497.

<sup>18</sup> ANDRADE FILHO, Edmar O. op. cit. p. 40.

Dentro do conceito de receita ainda se tem varias subdivisões que importam tanto ao direito comercial, como a contabilidade, sendo de uso comum nesta ciência, não podendo ser relegados ao um plano de esquecimento tais concepções, em razão da necessária interdependência e correlação que a ciência do direito deve manter com aquela, tanto para fins de aplicabilidade prática, como para se resguardar a unicidade do sistema. Tal classificação foi nos trazida por Amaury Rausch Mainenti<sup>19</sup>, que classificando as diversas modalidades contábeis de receita, as dividiu da seguinte maneira:

- a) “receita bruta, decorrente da venda de mercadorias e prestação de serviços, sem qualquer dedução;
- b) receita liquida, correspondente a receita bruta obtida com a venda de mercadorias e prestação de serviços, deduzida das vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos e tributos incidentes sobre as vendas;
- c) receita operacional, relacionada as receitas vinculadas a atividade-fim da empresa;
- d) receita não-operacional, correspondente as demais receitas, não enquadradas nos conceitos anteriores, tais como a venda de bens integrantes do ativo imobilizado;
- e) Receita total compreende, pois, a universalidade de receitas de uma determinada entidade.”

Nem seria necessário acrescentar algo a esta classificação, que por si já é suficientemente clara, basta que concluamos, por fim, que os conceitos de faturamento e receita não se confundem, do contrário, qual seria a razão pela qual o legislador constituinte derivado fez a distinção ao acrescentar a receita, como base imponible, a alínea b, do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal ?

---

<sup>19</sup> MAINENTI, Amaury Rauch. op. cit. pág. 25.

Delimitados os conceitos de faturamento e de receita e seus desdobramentos, cumpre fixarmos aqui o conceito de ingressos que, adiantamos desde já, não possui a mesma natureza jurídica de receitas:

### **3.2 ICMS: ingresso de receita temporária ou custo do produto e serviço?**

A distinção reside exatamente na natureza temporária dos valores representativos dos ingressos na contabilidade da empresa que, para todos os efeitos atua, no mais das vezes, como mero agente arrecadador do estado.

A receita, por sua vez, deve ser enunciada como uma entrada definitiva de valores destinados a crescer ao patrimônio líquido daquela entidade e, para todos os fins, deve ser contabilmente separada daqueles valores, até porque o artigo 187 da Lei nº 6.404/76 assim disciplina. Não são outros os ensinamentos de Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Gurgel<sup>20</sup> para quem “Receita é a entrada, para o ativo, de elementos que podem ser representados por espécie pecuniária ou direitos a receber, incluindo-se neste rol até mesmo os juros bancários ou outros ganhos eventuais” (o chamado regime de competência que se infere da combinação do art. 177 com o art. 187 da Lei n.º 6.404/76). Este tema será melhor abordado no próximo sub-capítulo, bastando dizer que tal disposição legal não pode ser simplesmente ignorada, como se tivesse sido expurgada do ordenamento jurídico.

No magistério de Amaury Rausch Mainenti<sup>21</sup>:

Há, igualmente, outros ingressos que, a par de se tratarem de receitas para o seu destinatário final, não podem ser considerados como tais por aqueles que as recebem, em um primeiro momento. Ou seja, tais ingressos transitam temporariamente pelo seu patrimônio; contudo, nele não permanecem, vez que possuem destinação específica. É o caso dos tributos indiretos, que, por uma

---

<sup>20</sup> CARVALHO, Fábio Junqueira de e GURGEL, Maria Inês. *IRPJ: teoria e prática*, 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 127

<sup>21</sup> Op. cit. pág. 25.

dedução lógica, não podem integrar o conceito de faturamento ou receita, vez que não pertencem e não aumentam o patrimônio da entidade.

Do exposto, outra não poderia se a conclusão senão a de que o ICMS, dada a sua natureza jurídica de imposto, representa mero ingresso temporário de numerário nos cofres da entidade comercial, na medida em que, atuando o empresário na condição de substituto tributário, não pode se escusar de repassá-lo aos cofres públicos após, dado ao seu caráter de prestação não-cumulativa, beneficiar-se contabilmente dos créditos admitidos na legislação de regência, como acima delineado.

È o que passaremos a demonstrar:

### **3.3 Da viabilidade da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.**

Assim é que, para a perfeita coerência da proposição a que nos oferecemos, impõe-se agora que demonstremos, admitido o caráter de mero ingresso de valores do ICMS na contabilidade empresarial, a perfeita consonância da exclusão deste da base de cálculo das exações conhecidas como PIS e COFINS.

Vimos até agora que as contribuições e o imposto aqui estudado têm o traço comum de serem não-cumulativas (no caso do PIS e da COFINS após o advento das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), sendo todas passíveis de aproveitamento de créditos e, ademais, todas apresentam base de cálculo perfeitamente definidas, não se permitindo, ao arripio das disposições constitucionais e legais atinentes a cada espécie tributária aqui discutida, a intersecção da incidência tributária do ICMS sobre a base imponible eleita pelo constituinte para o PIS e COFINS.

Torna-se útil neste momento que nos detenhamos a estudar o artigo 187 da Lei n. 6.404/76, que dispõe sobre a elaboração, para fins contábeis, da

Demonstração do Resultado do Exercício, o que faremos na medida em que formos reproduzindo seu conteúdo:

Art. 187: A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos.

Aqui temos que, num primeiro momento, para a confecção da referida peça, necessário se faz a dedução contábil dos valores relativos a vendas canceladas, descontos incondicionais, IPI e impostos incidentes sobre as vendas, a saber: o PIS, a COFINS, o ISS e o ICMS

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto (...)

Num segundo momento, para fins de obtenção do lucro bruto operacional da entidade empresarial, deduz-se da receita líquida obtida acima os valores referentes aos custos das mercadorias e serviços vendidos.

Desnecessário prosseguirmos na análise do conteúdo da disposição acima, vez que até aqui já temos suficientes elementos a nos permitirem o esclarecimento que pretendemos.

Importante lembrar-se que, como destacado alhures, na medida em que houve a evolução legislativa das contribuições aqui em destaque os conceito de faturamento, receita bruta e receita total sofreram mutações jurídicas ao sabor dos interesses políticos ocasionais.

Assim que, na vigência da Lei complementar n.º 7/70, (com a decretação de inconstitucionalidade dos Decretos lei n.ºs 2.445/88 e 2.449/88) o conceito de faturamento se preservou intacto para o fim daquela lei. Com o advento da Lei Complementar 9.715/98, o conceito de faturamento foi alargado para significar a receita bruta como definida na Legislação do Imposto de Renda (Lei n.º 8.981/95).

Em seguida adveio ao mundo jurídico a Lei Complementar nº 9.718/98, alterando novamente o conceito de faturamento, ampliando-o em seu artigo 3.º para significar a receita bruta das pessoas jurídicas, entendida esta como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por esta exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (parágrafo 1.º).

Decretada a inconstitucionalidade da Lei n.º 9.718/98, retornaram ao mundo jurídico os diplomas anteriores, e a jurisprudência adotou e equívaleu, para fins interpretativos, não semânticos, o conceito de faturamento ao de receita bruta auferida pela empresa (no RE 150.755-PE), assim se definiu como sendo “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”), assim considerado o produto da venda de serviços, serviços e mercadorias ou tão somente de mercadorias (para incluir se, na base de cálculo das referidas exações as vendas efetuadas a vista).

Finalmente, com a modificação trazida pela Emenda Constitucional n.º 20/98 (que resultou na Edição das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03) o conceito de faturamento foi, para os fins destes diplomas legislativos, conforme previsão expressa em seus respectivos artigos 1.ºs e parágrafos 1.ºs, definido da seguinte maneira (“in verbis”):

Art. 1.ª A contribuição para o (...) tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil. (grifos nossos)

1.º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações de conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Ora, de tudo isso se conclui que, muito embora o legislador (ou a jurisprudência) tenha oscilado na definição e alcance da base de cálculo das referidas contribuições, em nenhum momento, tendo como norte o permissivo legal insculpido no artigo 195, I, b da nossa Carta de Princípios, autorizou o constituinte a que se incluísse na base de cálculo das referidas prestações, quaisquer impostos que fossem, ainda que maquiados estivessem por meio da técnica conhecida como

“cálculo por dentro”, adotada pela Lei complementar nº. 87/96 para a incidência do ICMS. No dizer de Rui Barbosa Nogueira <sup>22</sup>:

(...) é evidente e já é mesmo um truísmo no Direito Tributário, tanto na prática como na doutrina universal, e nas leis e disposições constitucionais dos países cultos, que o objeto da tributação, isto é, a situação, circunstância da vida ou “fato gerador concreto”, é sempre de natureza econômica, ou seja, Riqueza.

Explica-se: a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 13, inciso I, instituiu a cobrança do ICMS com uma mecânica que permite que o cálculo da prestação seja efetuado tendo-se como base de cálculo, somado ao próprio valor da operação, o montante do imposto.

Desta maneira, para efeito de aferir-se o montante a ser pago, deve-se acrescer, ao valor da operação de compra e venda ou serviço, o valor do imposto, para então calculá-lo.

Noutro dizer, o ICMS, na medida em que integra sua própria base de cálculo, integra o preço do produto, constituindo-se o destaque efetuado na nota fiscal mero instrumento de controle, conforme preceitua a própria lei. Ora, se o preço integra o ICMS, este faz parte das receitas auferidas pela empresa, ou, em suma, de sua receita bruta. Não foi outro o entendimento sufragado nas sumulas 68<sup>23</sup> e 94<sup>24</sup>, editadas pelo Superior Tribunal de Justiça, que encampou a possibilidade de inclusão, na base de cálculo do PIS e da COFINS, do valor do ICMS. Seria então o ICMS parte do custo do produto, compondo o seu preço.

Tal assertiva, no entanto, traduz uma oblíqua distorção das molduras constitucionais a que estão sujeitas tais exações, na medida em que, parafraseando Roque Antonio Carraza, ofendem a “base de cálculo possível” do Tributo (no caso

---

<sup>22</sup> NOGUEIRA, Rui B. Tributo antecipado pelo contribuinte de direito, cuja base de cálculo é o preço. Não pago este, também a Fazenda não pode se apropriar do tributo. Compensação ou restituição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, 2001, n. 72, p. 171 (grifos nossos)

<sup>23</sup> “Súmula n.º 68 – STJ: A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”

<sup>24</sup> “Súmula n.º 94 - STJ: A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL”

aqui do PIS e da COFINS), ofendendo a “regra matriz constitucional” deste tributo.<sup>25</sup> (grifos nossos)

Não por outra razão se tem entendido como possível a cobrança do PIS e da COFINS, incluindo-se, na base de cálculo destas contribuições, o valor do ICMS, apartando-se a apenas o valor do ICMS substituição tributária, em razão de o mesmo já ter sido cobrado em outra etapa da cadeia produtiva.

Com tal raciocínio, que anos a fio tem permanecido sem oposição, pela óbvia razão de que o ônus de tal cobrança acabou sendo suportado pelo contribuinte de fato, se têm admitido tal ofensa as mais mezinhas balizas constitucionais.

Vem à tona agora tal questão com o ajuizamento do RE n.º 240.785-2/MG-STF (que já conta com seis votos favoráveis ao contribuinte), porque se descobriu que, integrando o ICMS a receita bruta das empresas, este fará parte da base de cálculo do PIS e da COFINS, como delineado nas Leis n.s 10.637/02 e 10.833/03, em seus artigos 1.º, parágrafos 1.º<sup>26</sup>.

Tal questionamento, outrora mais escorreito, até porque as tentativas anteriores de se frustrar a cobrança de tal exação se ampararam na inconstitucionalidade da inovação do conceito de faturamento trazido pela Lei n.º 9.718/98, se apresenta agora mais desafiador, na proporção em que a Emenda Constitucional 20/98 introduziu, no artigo 195 da Carta Magna, a possibilidade de criação de contribuições sociais tomando-se como base de cálculo a receita da empresa.

Observe-se que o objetivo de tal insurgência é tão somente a redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, com a exclusão do valor cobrado a título de ICMS das operações próprias, até porque não legitimado o contribuinte de direito a se ressarcir de créditos relativos aos excessos perpetrados pela Lei Complementar

---

<sup>25</sup> Op. cit. pag. 267.

<sup>26</sup> O governo intentou a ADC 18, que visa, além do reconhecimento da constitucionalidade da malsinada cobrança, restringir seu efeito “ex tunc” e ainda, limitar sua aplicação ao contribuinte que ingressaram com a ação, com base no permissivo legal trazido pela Emenda Constitucional n.º. 45/2004 ao art. 103 da Constituição Federal.

n. 87/96, em razão do impedimento consubstanciado no artigo 166 do CTN, vez que aqueles ingressos não representam efetivo desembolso de suas receitas.

Retornando agora a questão das limitações impostas pelo vigente plexo normativo em torno das citadas contribuições, que é o que nos interessa realmente para o fim de deslinde da “quaestio” aqui enfrentada, extraímos que, restando vigentes os diplomas legais nºs 7/70 (PIS e PASEP cumulativos) e 70/91 (COFINS cumulativo), incidentes as contribuições, nestes casos, sobre a receita bruta proveniente da venda de mercadorias e serviços, respectivamente, bem como a aplicação das disposições pertinentes aos arts. 1º s, parágrafos 1º s das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, as quais ampliaram o conceito de receita bruta para o total de receitas auferidas pela empresa, temos como substrato necessário que a base de cálculo das prestações aqui tratadas, distendidas que tenham sido pelo legislador ordinário, não poderiam considerar o ICMS cobrado nas operações de conta própria, ou alheia, como se passível de inclusão em sua base imponível, sob pena de ferimento do princípio da igualdade<sup>27</sup>, da isonomia<sup>28</sup> e do não-confisco<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> Roberto Ferraz,, discorrendo sobre a dificuldade de aplicação deste princípio em nossos Sodalícios destaca que: “(...) na verdade, este conceito de fácil aceitação e de fácil memorização é, este sim, totalmente vazio de conteúdo quando em si mesmo considerado. Efetivamente, se examinarmos a frase, “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades”, verificaremos que nada mais significa além de; seria igualitário tratar diferentemente as pessoas de acordo com suas diferenças. Como todos são diferentes, todos haveriam de ser tratados diferentemente, inexistindo, portanto, critério algum de igualdade indicado naquela formulação (mas, pelo contrario, apenas de diversidade). (in, FERRAZ, Roberto. A igualdade na Lei e o Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, (S.L.), pág. 123, maio de 2005, Oliveira Rocha – Comercio e Serviços Ltda. (entendemos, no entanto, que há gradação na aplicação deste principio e, muito embora se reconheça imensa dificuldade em sua aplicação prática, em casos como o ora em análise, resta clara o norte a ser tomado).

<sup>28</sup> No dizer de Roque Antonio Carrazza ao prelecionar sobre o princípio da isonomia: (...) “A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica dever receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas. In CARRAZZA, Roque A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 7.ª ed., São Paulo: Malheiros, p. 55.

<sup>29</sup> Sobre o princípio do não confisco anota Eduardo de Moraes Sabbag: (...) “Proíbe o postulado da vedação à confiscabilidade a instituição de quaisquer tributos co caráter de absorção substancial da propriedade privada, sem a correspondente indenização. O tributo é inexorável, mas o “poder de tributar” não deve ser o “poder de destruir” ou de aniquilar o patrimônio do sujeito passivo. (...) (..) Ademais. Prevaleceu a tese no STF de que o caráter do confisco do tributo deve ser avaliado à luz de todo o sistema tributário, isto é, em relação à carga tributária total resultante dos tributos em conjunto, exigidos por certa pessoa política, e não em função de cada tributo isoladamente analisado (vide ADIMC 2.010-DF, REL. Min. Celso de Mello, 30.09.99).

Melhor dizendo, a lei, na medida em que não excepciona da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos ao ICMS cobrados nas operações de conta própria institui um “discrimen” negativo atentatório contra o princípio da igualdade<sup>30</sup>, da isonomia, do não confisco e da propriedade, constatável pelo tratamento desigual entre fisco e contribuinte e com vistas ao favorecimento daquele primeiro.

Com efeito, tem-se que, como ponto de convergência das referidas legislações, que todas elas, ao definirem a base cálculo destas exações ocuparam-se de extrair destas: o ICMS substituição tributaria (este se excetua na Lei Complementar 70/91), o IPI destacado na nota, as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, com alguns acréscimos permitidos nos mais recentes diplomas normativos (leis nºs 10.637/ 02 e 10.833/ 03).

Daí se deflui que, para todos os efeitos, ainda que tenham procurado tais legislações impor a incidência destas contribuições sobre a receita bruta auferida pela empresa (com a interpretação que lhe quisermos conferir), se conformarmos a aplicação destes dispositivos ao art. 187 da Lei n. 6.404/76, verificaremos que, ao permitir as exclusões acima elencadas, o plexo normativo em torno destas exações em muito o aproximou do conceito de receita líquida.

Ora, se o ICMS representa um ingresso transitório de numerário nos cofres da empresa não pode ser considerado como receita e, tanto mais, receita líquida (se considerarmos as disposições do art. 187 da Lei n.6.404/76).

Mais, ainda que o consideremos como integrante do faturamento bruto das empresas (receita bruta), portando custo dos produtos ou serviços vendidos, como se sustentaria tal alegação diante da realidade contábil de que este valor, (destacado na nota fiscal para fins de exclusivo de controle e contabilização) na medida em que integra o passivo circulante da contabilidade das empresas, em conta denominada

---

<sup>30</sup> Celso Antonio Bandeira de Mello, nesta esteira, defende que: “(...) a igualdade é afrontada sempre que a norma “atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção ao fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados”. In DE MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 47.

ICMS a recolher e, ainda que não efetivamente recebidos os valores das vendas faturadas a prazo (ou mesmo a vista, para o caso de pagamento com cheques sem fundos), se constitui em obrigação tributaria (regime de competência)?

Não seria o caso, vez que se trata de receita da empresa, de o mesmo não se sujeitar ao recolhimento aos cofres públicos? Ora, convenha-se, a empresa não fatura tributos<sup>31</sup>.

Portanto, constitui-se, para todos os efeitos, uma teratologia admitir-se a inclusão da exação conhecida como ICMS na base de cálculo das contribuições conhecidas como PIS e COFINS, justamente porque estes valores não se constituem em receita tributável.

---

<sup>31</sup> O "punctum saliens" é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos faturam o ICMS. A toda evidencia, eles apenas obtém ingressos de csixa que não lhe pertencem, isto e, não se incorporam a seus patrimônios, ate porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal (...). (CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit. pág. 499).

## CONCLUSÃO

Como visto, para alcançar o cerne da questão aqui levantada, se fez necessário demolir algumas das bases sobre as quais se sustentavam as discussões travadas em torno do assunto. Mais do que isso, tivemos que retornar aos parâmetros históricos e aos preceitos constitucionais sobre os quais se fundaram tais prestações.

Assim, presentes tais premissas conceituais, descobrimos que um tributo, para que como tal se caracterize, precisa subsumir-se não só à lei que viabilizou sua inserção no mundo fático-jurídico, mas a todo o arcabouço legal em torno de si criado, devendo sempre ajustar-se aos limites constitucionais que lhe legaram existência, sob pena de afigurar-se írrito a vários institutos do direito tributário.

Por estas razões não conseguimos nos isentar de abordar os institutos e princípios que seriam, no nosso entender, fundamentais a compreensão do tema e enveredamo-nos, por isso, até mesmo pelo conceito de tributo, para destacar deste uma marca fundamental: a necessidade de previsão e amparo legal para legitimar sua gênese e, também, pelo princípio da tipicidade fechada ao lume do artigo 110 do CTN, para entendê-los ao final como módulos e princípios limitadores a denunciada pretensão de se alargar a base de cálculo destes tributos.

Noutro giro, em face da rígida divisão de competência como traço essencial de nosso sistema tributário, verificamos que nem seria possível aventar a possibilidade de erro na distinção constitucional das hipóteses de incidência destas exações, bem como de suas respectivas bases de cálculo e alíquotas.

Verificou-se, também, que não poderíamos descuidar de abordar, ainda que de forma indireta, alguns enfoques que foram dados à problemática aqui trazida, quais sejam: os de que esta se resumia, pura e simplesmente, a problemas de bitributação, “bis in idem” ou mesmo de cumulatividade, institutos invocados por alguns para reduzir a discussão, deslocando-a para temas não pertinentes.

Assentados então no reconhecimento de que se mostraram essenciais tais fundamentos para a elucidação da proposição aqui enfrentada, passamos a estudar o aspecto histórico das exações aqui discutidas, para descobrir que todas elas apresentavam propósito e espectro de incidência bem delineados conceitual e tecnicamente de maneira que, a rigor, não se confundem suas bases impositivas, vale dizer: não existe a possibilidade de tais prestações apresentarem – justamente por serem diferentes suas bases técnicas impositivas – pontos de intersecção entre elas, porque a defesa do contrário não resiste a uma honesta interpretação histórica e sistemática dos atuais dispositivos constitucionais e legais que regem tais espécies tributárias, vez que estaria viciada pela inconstitucionalidade.

O fato de não nos determos numa análise mais profunda do método do “cálculo por dentro” trazido pela Lei complementar 87/96 a sistemática do ICMS não lhe descarta a ilegalidade e inconstitucionalidade, já que este oculta, por meio de artifício legal, a natureza tributária daqueles valores, para incluí-los no faturamento da empresa, constituindo-se por isso numa absurda teratologia destinada a esconder os interesses do governo. Tal embuste legal conduz a entendimentos equivocados, como a possibilidade de inclusão, na base de cálculo das contribuições aqui abordadas, do ICMS cobrado nas operações de conta própria.

Demonstrou-se, portanto, aqui, insuperável contradição no entendimento sufragado tradicionalmente em nosso Sodalício (STJ): de que a base impositiva das Contribuições conhecidas como PIS e COFINS, em face do atual arcabouço jurídico disponível, autoriza a inclusão do ICMS em seu campo de incidência.

De tudo, podemos aduzir por fim que inexiste, em faces das espécies normativas ocorrentes e para sua perfeita conformação com a atual estrutura constitucional, no encontro da base impositiva das Contribuições aqui discutidas, a possibilidade de se confundir a receita auferida nas operações de conta própria ou alheia realizadas no âmbito das empresas, com o valor apurado a título de ICMS nas vendas realizadas; sob pena de criar-se uma ficção jurídica que feriria os mais basilares princípios vetores da pretensa justiça fiscal almejada pelo estado, vertida esta última como corolário do princípio da igualdade insculpido na Magna Carta Brasileira.

Com efeito, jamais se poderia orquestrar, dentro do sistema normativo atual, prestações pecuniárias que ocultassem, sob o manto da legislação que lhe deu gênese, o malferimento dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e do não confisco, na medida em que estes se prestam como barreiras à sanha arrecadatória de um Estado que não hesita em criar artifícios legais a serviço de seus interesses, rompendo os limites constitucionais.

Concluimos, assim, pela perfeita coerência da exclusão do ICMS da base cálculo do PIS e da COFINS, até porque tal não seria justificável contabilmente. Se nos mantivermos fiéis aos preceitos do art. 187 da Lei 6.404/76, não poderemos incluir como receita, para fins de incidência, um valor contabilmente destinado aos cofres públicos, representativo de mero ingresso temporário de valores nos cofres da empresa.

## REFERÊNCIAS

- Carrazza, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 9ª edição – São Paulo – Malheiros, 1997.
- Cardoso, Anderson Trautmann - Não cumulatividade do IPI e ICMS; dimensão normativa e eficácia – Revista Tributaria e de finanças publicas – ano 15 – n. 76 – out./07.
- Ataliba, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro – São Paulo: Malheiros, 1997
- Sabbag, Maristela Miglioli. In RT. Competência Tributária. São Paulo, jun. 1996, v. 728, p. 684.
- Direito Tributário, direito penal e tipo – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- Sehn, Sólon – COFINS incidente sobre a Receita Bruta – editora Quartier Latin – São Paulo, 2006 – pág. 177.
- Ávila, René Bergmann e Porto, Éderson Garin - COFINS – Editora livraria do advogado – Porto Alegre, 2005.
- Coelho, Sacha Calmon Navarro e Derzi, Misabel Abreu Machado - PIS/COFINS: Direito de Crédito nas Entradas e Saídas Isentas ou com Alíquota Zero - Revista Dialética de Direito Tributário n.º 115 – abril de 2005 – publicação de Oliveira Rocha Comercio e Serviços – Ltda.
- Anan Junior, Pedro - Revista Dialética de Direito Tributário n.º 106 – julho de 2004 – publicação de Oliveira Rocha Comercio e Serviços – Ltda.
- Ribas, Lídia Maria Lopes Rodrigues – Princípio Constitucional da Não-cumulatividade do ICMS e a Lei Complementar – Revista Tributária e de Finanças Públicas – ano 9 - n.º 41 – novembro-dezembro de 2001 – Editora Revista dos Tribunais – Publicação Oficial da Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT.
- Andrade Filho, Edmar Oliveira - PIS e COFINS: conceitos normativos de faturamento e receita – MP Editora – São Paulo - 2008.
- Mainenti, Amaury Rausch – Base de cálculo do PIS/COFINS e o ICMS: receita da pessoa jurídica de direito privado ou do estado? – Revista Tributária e de Finanças Públicas – ano 16 - n.º 78 – janeiro/fevereiro de 2008 - Editora Revista dos Tribunais – Publicação Oficial da Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT..
- Carraza, Roque Antonio – ICMS – Malheiros Editores – 11.ª edição – São Paulo – 2006 – pág. 497.

Ferraz, Roberto - A igualdade na Lei e o Supremo Tribunal Federal - Revista Dialética de Direito Tributário – maio de 2005 – publicação de Oliveira Rocha Comercio e Serviços Ltda.

De Carvalho, Fábio Junqueira e Gurgel, Maria Inês – IRPJ: teoria e prática, 2.<sup>a</sup> Edição, São Paulo, 2000.

Nogueira, Rui Barbosa – “tributo antecipado pelo contribuinte de direito, cuja base de calculo e o preço. Não pago este, também a Fazenda não pode se apropriar do tributo. Compensação ou restituição.(aspas) Revista Dialética de Direito Tributário, n. 72. São Paulo, 2001.

De Mello, Celso Antonio Bandeira - Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, 3.<sup>a</sup> Edição – Malheiros – São Paulo – 1993.

Sabbag, Eduardo de Moraes – Elementos de Direito Tributário, 9.<sup>a</sup> Edição – Editora Premier Máxima – São Paulo – 2008.

Martins, Marcelo Guerra – Impostos e Contribuições Federais – Sistemática, Doutrina e Jurisprudência – Editora Renovar – Rio de Janeiro – São Paulo – Recife – 2008.

De Melo, José Eduardo Soares e Lippo, Luiz Francisco – A Não-cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, PIS E COFINS) – 3.<sup>a</sup> Edição – Editora Dialética – São Paulo – 2008.

RTJ 149 259.