

ADONILSON FRANCO

ASMAHAN ALESSANDRA JAROUCHE

VANESSA DÉBORA DE ANDRADE

JOICE PELLIZZON DA FONSECA

AL. SANTOS Nº 1470, 4º ANDAR - CJS. 407/408/409

JARDINS – SÃO PAULO (SP)

CEP 01418-100

PABX: (11) 3266-8592

Fax: (11) 3266-8592

e-mail: franco@francoadvogados.com.br

www.francoadvogados.com.br

EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE-DE-CÁLCULO DO PIS/COFINS

Um número muito grande de contribuintes vem discutindo, em juízo, o direito de excluir o ICMS da base-de-cálculo do PIS/COFINS.

A discussão se fundamenta, basicamente, no fato de que ambas as contribuições têm por base-de-cálculo o faturamento, como tal considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços (Lei Complementar 70/91, art. 2º).

A Lei 9718/98, art. 3º, § 1º, alterou as bases-de-cálculo do PIS e da COFINS, as quais passaram a incluir também as receitas. Portanto, a partir daí a base-de-cálculo passou a ser: faturamento + receita. O conceito de receita é mais amplo do que o de faturamento pois enquanto este (faturamento) tem a ver com ingressos da venda de bens e serviços, aquele (receita) inclui, por exemplo, ingressos com vendas de bens do ativo, aplicações financeiras, variações cambiais, dentre outros, ou seja, ingressos não decorrentes diretamente do objeto negocial da empresa.

Todavia o ICMS, para efeito de quantificação das bases-de-cálculo do PIS e da COFINS, não é nem faturamento, tampouco receita pois o contribuinte apenas embute o imposto estadual no preço da mercadoria/serviços, mas o repassa integralmente ao Estado (fisco estadual), que é o verdadeiro titular da receita do ICMS, de modo que o valor do imposto estadual apenas transita pelo caixa do contribuinte mas não integra o patrimônio deste.

O ICMS, dentro desse contexto, traduz simples ingresso contábil, inconfundível com faturamento ou com receita. O destaque do valor do ICMS na nota fiscal caracteriza mero dever acessório do contribuinte, sem qualquer efeito adicionador em seu patrimônio.

Convém alertar que, desde tempos imemoriais, é sabido que qualquer tributo só pode incidir sobre fatos que denotem a existência de riquezas estáticas (acumuladas ou poupadas) ou em fluxos (consumidas). No dizer da nossa Constituição Federal a isso se denomina "capacidade contributiva", a qual só tem razão de existir se existente prévia riqueza auferida.

Qual a riqueza adquirida pelo contribuinte do ICMS quando age como mero agente arrecadador desse imposto para o erário?

Outro aspecto não menos importante: se o ICMS é incluído nas bases-de-cálculo do PIS/COFINS, significa que ambas as contribuições incidem sobre o ICMS. E nesse caso, tornaram-se elas adicional do ICMS. Ora, o ICMS, por determinação constitucional, é e sempre foi imposto não-cumulativo. E até o advento das Leis 10637/02 (PIS não-cumulativo) e 10833/03 (COFINS não-cumulativa), ambas as contribuições eram eminentemente cumulativas. Assim, inconstitucional é a incidência de contribuições cumulativas (PIS/COFINS) sobre um imposto (ICMS) não-cumulativo.

E atenção! Não está em discussão no Judiciário que o **ICMS** tem por **fato gerador** a **circulação de mercadorias e serviços** (e não o faturamento!), enquanto o **PIS** e a **COFINS** têm por **fato gerador** o **faturamento/receita**. A liberdade autorizada pela Constituição Federal ao legislador para eleger fatos passíveis de serem tributados apenas torna legítimo que o **ICMS** incida sobre a circulação de mercadorias/serviços, mas sua **base-de-cálculo** seja o **faturamento** e que o **PIS** e a **COFINS** incidam, ambos, sobre o faturamento/receita e suas **bases-de-cálculo** sejam também o **faturamento** (inclusive receita). É dizer, fatos geradores distintos, bases-de-cálculo idênticas.

Mas a questão que se coloca é: por serem os fatos geradores distintos mas as bases-de-cálculo idênticas autoriza isto, por si só, que o PIS e a COFINS incidam sobre o ICMS? Qual a lógica

nesse raciocínio? Pois é mais ou menos essa linha de entendimento – aqui profundamente resumizado – que um dos Ministros do STF manifestou para justificar essa esdrúxula, ilegal e inconstitucional exigência, a qual no mínimo carece de lógica e, sobretudo, manifesta inadmissível desconhecimento da realidade dos fatos, conceitos, etc., pois se baseia fundamentalmente na insuficiente análise de apenas um elemento jurídico: fato gerador tributário, que no ICMS é a circulação de mercadorias/serviços e, no PIS/COFINS, o faturamento (mais receitas)!!!

Por se tratar o ICMS de receita do Estado, este é quem deveria recolher PIS/COFINS sobre a receita advinda do recolhimento feito pelo contribuinte. É exatamente para não abrir oportunidades para os contribuintes discutirem no STF a inconstitucionalidade da cobrança de tributos sobre tributos, em geral, que os Estados pediram para participar como partes interessadas do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18 (vide mais sobre a ADC 18, adiante). E conseguiram seu intento, admitidos para defender perante o STF, juntamente com a União, essa esquilada tese!!!

Durante muito tempo o STF veio decidindo pela legitimidade da inclusão do ICMS nas bases-de-cálculo de ambas as contribuições, até que em 2006 o Ministro Marco Aurélio Melo, na condição de Relator no julgamento do Recurso Extraordinário 240.785-2/MG, conduziu o exame da questão de modo que 6 ministros (dentre 11, portanto a maioria) concluíram pela necessidade de revisão do entendimento então assente naquela Corte.

O julgamento desse RE não foi ainda concluído. Como a maioria votou pela exclusão do ICMS das bases-de-cálculo do PIS/COFINS, e posto que a tese já era considerada ganha pelos contribuintes, para não perderem o direito de compensação que, do contrário seria alcançado, dia-a-dia, pela prescrição/decadência, muitos contribuintes, inclusive clientes deste Escritório ajuizaram ações buscando a compensação do que foi indevidamente recolhido nos últimos anos (fatos geradores passados), além do direito a não incluir o ICMS nas bases-de-cálculo de ambas as contribuições recolhidas a partir do ajuizamento das ações (fatos geradores futuros).

Em muitos casos, para ver assegurado seu direito, os contribuintes tiveram que recorrer para os Tribunais, assim como nós o fizemos, alegando que por se tratar de julgamento cujo desfecho no STF era considerado irreversível, o direito do contribuinte, por já estar praticamente assegurado, deveria ser imediatamente reconhecido. E em muitos casos os Tribunais de fato revisaram a decisão desfavorável dos juízes de 1º grau, autorizando os contribuintes a compensarem (fatos geradores passados) e também a excluírem o ICMS das bases-de-cálculo das contribuições aqui mencionadas (fatos geradores futuros).

No entanto, num procedimento absolutamente imoral que deveria ter custado à Fazenda Nacional penalização processual por assim proceder, se os nossos Ministros do STF tivessem coragem para tanto, a União ingressou com Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC nº 18), assinada pelo Presidente Lula, buscando declaração de constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases-de-cálculo do PIS/COFINS!

O Relator escolhido para o julgamento da ADC 18 no STF não foi o Ministro Marco Aurélio Melo (relator do RE 240.785-2/MG que vinha sendo decidido em favor dos contribuintes), mas o Ministro Menezes Direito, egresso do Superior Tribunal de Justiça (STJ). O STJ já havia editado súmulas consolidando o entendimento pela legalidade da inclusão do ICMS nas bases-de-cálculo do PIS/COFINS ¹.

Com a preferência dada ao julgamento da ADC 18, a vantagem dos contribuintes no julgamento anteriormente iniciado no RE 240.785-2/MG e com placar de 6 x 1 pode ter efeito nulo.

Assim, o STF voltou a examinar a matéria, tendo agora como resultado 9 x 2 em favor do deferimento da medida liminar pleiteada pela União Federal. O resultado disto é unicamente a suspensão de todos os processos em tramitação na Justiça que discutam a inclusão do ICMS na base-de-cálculo da COFINS, até que aquela Corte julgue o mérito da ADC 18, que pretende consolidar a legislação sobre o tema. Apenas o Ministro Marco Aurélio Melo e Celso de Mello, coerentemente com o entendimento anterior, votaram contra a concessão da medida cautelar em favor

¹ Súmula 264 do TFR: *"Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM"*

Súmula 68 do STJ: *"a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS"*

Súmula 94 do STJ: *"a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL"*

da União.

A suspensão perdurará por 180 dias ², findos os quais deverá ser votado o mérito da ADC 18, permanecendo enquanto isto suspensa a tramitação de todos os processos judiciais que versem sobre a inclusão do ICMS na base-de-cálculo do PIS e da COFINS.

O que precisa ficar claro para os contribuintes, entretanto, é que a liminar na ADC apenas suspendeu a tramitação dos processos que versam sobre o tema. O mérito ainda não foi julgado. A liminar, como exposto atrás, apenas visa que os processos venham a ser julgados uniformemente com base no entendimento a ser proferido pelo STF na ADC 18.

A liminar, por si, não traduz mudança de entendimento dos ministros da Suprema Corte. Pode ser que os 6 Ministros que haviam decidido no RE 240.785-2/MG em favor dos contribuintes, sustentem seus convencimentos e garantam os votos por ocasião do julgamento da ADC 18, declarando a improcedência desta.

A despeito da Lei 9868/99 dispor que o STF deve julgar o mérito da ADC 18 no prazo de 180 dias sob pena de perda da eficácia da medida cautelar concedida no dia 13.08.08, cujo prazo culmina em 09.02.09 (ou 19.09.09 se considerado que os 180 dias devam ser contados a partir do 10º dia da decisão do plenário), existe a possibilidade de não ser julgada até referida data, caso em que os efeitos da liminar concedida pelo STF seriam então extintos.

Observar, entretanto, a existência de precedentes que autorizam esperar que a decisão do STF sobre o tema venha a ser definitivamente favorável aos contribuintes. Veja-se por que:

- a) o Judiciário já reformou seu entendimento, no passado (Súmula do TFR nº 161), para abrigar a tese de que o IPI deveria ser excluído da base-de-cálculo do PIS/COFINS (entendimento este incorporado à legislação através da Resolução CMN/BACEN 482/78 e IN/SRF 51/78), de modo que é possível e viável que a Corte Suprema consagre o entendimento de que também o ICMS, por razões análogas, mas não idênticas à da exclusão do IPI, não pode compor a base-de-cálculo dessas contribuições sociais;
- b) ao longo de décadas, tanto o PIS como a COFINS, bem como o FINSOCIAL, foram objeto de inúmeras contestações postuladas no Judiciário. Somente no âmbito constitucional, o STF já afastou: **i**) a elevação das alíquotas do FINSOCIAL (RE nº 150.764); **ii**) a ampliação da base-de-cálculo do PIS (Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88) (RE nº 148.754); **iii**) a ampliação da base-de-cálculo do PIS e da COFINS (Lei 9.718/98) (RE 357.950 e 358.273);
- c) anteriormente à atual Constituição, o antigo Tribunal Federal de Recursos, antecessor do atual STJ, já havia decidido pela exclusão do IPI da base-de-cálculo do PIS (Súmula 161);
- d) mais recentemente o STJ, em que pese baseado em fundamentos infraconstitucionais tenha preservado o ICMS na base-de-cálculo do FINSOCIAL (Súmula nº 94) e do PIS (Súmula nº 68), julgou pela semestralidade de sua apuração (REsp nº 240.938).

A questão apresentada perante o STF acerca da vedação imposta pela Constituição Federal à inclusão do ICMS na base-de-cálculo do PIS e da COFINS, após manifestação da maioria absoluta do Plenário da Corte Constitucional no sentido da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais, em julgamento ainda não concluído (RE nº 240.785-2/MG), foi agora atropelada pela União, por postulação judicial assinada pelo Presidente Lula (ADC 18), calcada em argumento terrorista acenando com as desastrosas conseqüências econômicas de uma decisão que venha a ser favorável aos contribuintes – portanto, contrária aos cofres públicos! –

Ora, contrariamente ao terrorismo alardeado pela Fazenda Nacional, fundamento de sua ADC 18, o reconhecimento pelo STF da vedação constitucional à inclusão do ICMS na base-de-cálculo

² Lei 9868/99: "Art. 21. O Supremo Tribunal Federal, por decisão da maioria absoluta de seus membros, poderá deferir pedido de medida cautelar na ação declaratória de constitucionalidade, consistente na determinação de que os juízes e os Tribunais suspendam o julgamento dos processos que envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo objeto da ação até seu julgamento definitivo.

Parágrafo único. Concedida a medida cautelar, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário Oficial da União a parte dispositiva da decisão, no prazo de dez dias, devendo o Tribunal proceder ao julgamento da ação no prazo de cento e oitenta dias, sob pena de perda de sua eficácia."

do PIS/COFINS deve ser considerado pelos Ministros do STF não sob a perspectiva do prejuízo ao Erário, obrigado à devolução do que indevidamente recebido nos últimos cinco anos, mas sim da avassaladora perda irrecuperável dos contribuintes, que terão recolhido por quase trinta e cinco anos um tributo que nunca foi devido!

Ademais, o Estado sempre dispõe do poder da caneta, podendo assinar atos capazes de prover os cofres públicos de receitas indispensáveis ao custeio das atividades públicas. Se não de uma fonte, haverão sempre outras. Comprova-o o recente episódio da rejeição da CPMF. Já ao contribuinte nada restará senão o estrito cumprimento das normas constitucionais.

Quanto aos efeitos da decisão do STF, na hipótese daquela Corte reverter seu entendimento acerca dessa matéria, veja-se-os expressos no quadro sinótico abaixo.

| | Fatos Geradores Passados (Compensação Tributária – Últimos 5 anos) | Fatos Geradores Futuros (Exclusão do ICMS da BC do PIS/COFINS) |
|---|---|--|
| Liminar em Mandado de Segurança | <ul style="list-style-type: none"> A possibilidade do contribuinte vir compensando apenas amparado por liminar é remotíssima Supondo que vinha fazendo-o, na hipótese de mudança de entendimento do STF deverá: principal + multa + juros | <ul style="list-style-type: none"> A possibilidade do contribuinte vir excluindo o ICMS da BC do PIS/COFINS apenas amparado por liminar é viável Supondo que vinha fazendo-o, na hipótese de mudança de entendimento do STF deverá: principal + multa + juros |
| Sentença de Mérito | <ul style="list-style-type: none"> A possibilidade do contribuinte vir compensando amparado por sentença de mérito é viável Supondo que vinha fazendo-o, na hipótese de mudança de entendimento do STF deverá: principal (sem multa e juros) | <ul style="list-style-type: none"> A possibilidade do contribuinte vir excluindo o ICMS da BC do PIS/COFINS amparado por sentença de mérito é viável Supondo que vinha fazendo-o, na hipótese de mudança de entendimento do STF deverá: principal (sem multa e juros) |
| Sentença de Mérito Transitada em Julgado (isto é, sobre a qual não mais caiba qualquer recurso) | <ul style="list-style-type: none"> A possibilidade do contribuinte vir compensando amparado por sentença de mérito transitada em julgado é viável Supondo que vinha fazendo-o, na hipótese de mudança de entendimento do STF nada deverá, quer a título de principal, multa e juros | <ul style="list-style-type: none"> A possibilidade do contribuinte vir excluindo o ICMS da BC do PIS/COFINS amparado por sentença de mérito transitada em julgado é viável Supondo que vinha fazendo-o, na hipótese de mudança de entendimento do STF nada deverá, quer a título de principal, multa e juros |

A orientação, por ora, é nem pensar em encerrar as ações em curso:

- Primeiramente, porque necessitam da concordância da União Federal, parte nos processos;
- Segundo, porque no caso de terem sido ajuizadas Ações Declaratórias, o juiz certamente condenará o contribuinte em honorários em favor da União, os quais podem ser fixados entre 10% e 20% do valor da causa, o que geralmente não é pouco;
- Terceiro, porque vale à pena esperar pois mesmo que a decisão do STF seja desfavorável aos contribuintes, estes terão que ser cobrados pela Receita Federal, quer relativamente ao principal, ou principal + multa + juros (vide quadro sinótico supra); e se não o forem, os valores devidos prescreverão;
- Quarto, porque existe sempre a chance da decisão ser, afinal, favorável, conforme histórico acima relatado.

Creemos que esses esclarecimentos sejam suficientes não apenas para serenar os ânimos dos contribuintes que vêm discutindo essa matéria em juízo, mas também para orientá-los sobre como se conduzir em face dos possíveis desdobramentos.