



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10855.723463/2014-50
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.833 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2016
Matéria Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS
Recorrente ITABA INDUSTRIA DE TABACO BRASILEIRA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/03/2010 a 31/12/2011

EXCLUSÃO DO VALOR DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre o faturamento, no qual está incluído o valor do ICMS incidente sobre as vendas. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

Reconhecer que a multa de ofício prevista em lei tem caráter confiscatório, implicaria em reconhecer sua inconstitucionalidade, o que é defeso na instância administrativa. Súmula CARF nº 2.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/03/2010 a 31/12/2011

EXCLUSÃO DO VALOR DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre o faturamento, no qual está incluído o valor do ICMS incidente sobre as vendas. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

Reconhecer que a multa de ofício prevista em lei tem caráter confiscatório, implicaria em reconhecer sua inconstitucionalidade, o que é defeso na instância administrativa. Súmula CARF nº 2.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, relatora, Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Semíramis de Oliveira Duro, que entendiam pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e Cofins. Por unanimidade de votos negou-se o caráter confiscatório à multa de ofício. Voto vencedor a cargo do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente e redator designado.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Augusto do Couto Chagas, Paulo Roberto Duarte Moreira (suplente), Semíramis de Oliveira Duro, Jose Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante da decisão recorrida, proferida pela DRJ em Salvador em 28 de abril de 2015, conforme teor abaixo transcrito:

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados contra a contribuinte acima identificada, que pretendem a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS relativas aos períodos de apuração de março de 2010 a dezembro de 2011.

O autuante informa no Relatório Fiscal (fls. 298/300) ter constatado insuficiência de recolhimento dos valores devidos, declarados a menor nas DCTF em confronto com os valores informados nos DACON.

Cientificada dos Autos de Infração, a contribuinte apresenta impugnação com as seguintes razões de defesa, em síntese:

1. Recolheu corretamente os valores devidos a título de PIS e Cofins, haja vista que a Autoridade Fiscal simplesmente incluiu na base de cálculo das contribuições o valor devido a título de ICMS, o que é inconstitucional, uma vez que não representa renda ou faturamento, conforme doutrina e jurisprudência que transcreve, entendimento, aliás, da maioria dos ministros integrantes do plenário do Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785;

2. A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins afronta aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da imunidade recíproca, previstos, respectivamente, no artigo 150, inciso II, no artigo 145, § 1º, e no artigo 150, inciso IV da CF/88, bem como ofende aos artigos 155, inciso II, e § 2º, e 158, inciso IV, da CF/88;

3. No que tange à penalidade aplicada, tem efeito confiscatório e despreza a capacidade contributiva da contribuinte.

A referida decisão concluiu pela improcedência da impugnação, com base nos seguintes fundamentos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/03/2010 a 31/12/2011

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS integra a receita bruta da empresa e, não havendo dispositivo legal que assim determine, não pode ser excluído da base de cálculo da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/03/2010 a 31/12/2011

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS integra a receita bruta da empresa e, não havendo dispositivo legal que assim determine, não pode ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/03/2010 a 31/12/2011

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

Processo nº 10855.723463/2014-50
Acórdão n.º **3301-002.833**

S3-C3T1
Fl. 470

A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/03/2010 a 31/12/2011

INCONSTITUCIONALIDADE.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal.

Impugnação Improcedente

O contribuinte tomou ciência desta decisão em 07/05/2015 e, irresignado com o seu teor, interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 03/06/2015, por meio do qual reproduziu os argumentos trazidos em sua impugnação administrativa.

O processo, então, foi encaminhado a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para fins de análise do recurso voluntário interposto.

É o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Consoante narrado acima, o cerne da presente demanda é avaliar se está correto o procedimento adotado pelo contribuinte ao excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em seu recurso, o contribuinte apontou, resumidamente, que:

1. Recolheu corretamente os valores devidos a título de PIS e Cofins, haja vista que a Autoridade Fiscal simplesmente incluiu na base de cálculo das contribuições o valor devido a título de ICMS, o que é inconstitucional, uma vez que não representa renda ou faturamento, conforme doutrina e jurisprudência que transcreve, entendimento, aliás, da maioria dos ministros integrantes do plenário do Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785;

2. A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins afronta aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da imunidade recíproca, previstos, respectivamente, no artigo 150, inciso II, no artigo 145, § 1º, e no artigo 150, inciso IV da CF/88, bem como ofende aos artigos 155, inciso II, e § 2º, e 158, inciso IV, da CF/88;

3. No que tange à penalidade aplicada, tem efeito confiscatório e despreza a capacidade contributiva da contribuinte.

Ao se manifestar quanto a tais alegações, a decisão de primeira instância administrativa assim dispôs:

A autuação decorreu da insuficiência de recolhimento dos valores devidos a título de PIS e de Cofins por terem sido declarados a menor nas DCTF, em confronto com os valores informados nos DACON. A contribuinte alegou em sua defesa ser inconstitucional a inclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições.

Observe-se, contudo, que a legislação referente a essas contribuições, desde a sua instituição até a presente data, vem sofrendo inúmeras alterações, inclusive por intermédio de Medidas Provisórias. Porém, não apresenta dentre esses dispositivos modificados, suprimidos ou criados, qualquer embasamento legal permitindo a exclusão pretendida, porquanto o ICMS, por guardar proporcionalidade com o preço das mercadorias e dos serviços, é imposto incidente sobre as mesmas, compondo, portanto, a receita de vendas e de serviço da empresa. Quisesse o legislador contemplar os valores correspondentes ao ICMS com o benefício da exclusão em apreço, o teria feito de forma expressa.

Somente há previsão legal para exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins na condição de substituto tributário, que não é o caso ora em litígio.

A propósito, o Parecer Normativo CST nº 77, de 23 de outubro de 1986, definiu que o ICMS referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento:

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

É verdade que temos em pauta no STF o julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785-2/MG, exatamente acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Mas em 10/10/2007 o Presidente da República propôs Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC 18) com a finalidade de legitimar a inclusão na base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep dos valores pagos a título de ICMS e repassados aos consumidores no preço dos produtos ou serviços, desde que não se tratasse de substituição tributária. O STF, no julgamento da ADC 18, entendeu que deveria julgá-la, não prosseguindo com o julgamento do RE nº 240.785-MG.

Assim, a questão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins está na dependência do julgamento de mérito da ADC 18, não podendo a autoridade administrativa se antecipar à decisão do Supremo Tribunal Federal para negar validade à lei tributária vigente. Enquanto não julgada a ADC 18, a regra atual é pela inclusão do ICMS para fins de tributação.

Em inexistindo decisão judicial da qual a contribuinte seja parte, a atribuição dos julgadores está limitada a observar apenas as decisões do STF que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais.

Destaque-se que alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade não podem ser apreciadas na esfera administrativa, por falta de competência.

Sobre o tema, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou, conforme súmula a seguir transcrita:

SÚMULA CARF Nº 2, publicada no DOU de 22/12/2009:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deu a seguinte redação ao caput do artigo 26-A ao Decreto nº 70.235/1972 abaixo transcrito, perfeitamente aplicável à espécie uma vez que não presentes as hipóteses de seus incisos:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Portanto, os argumentos despendidos sobre violação aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da imunidade recíproca, e outros lastreados nos artigos 145, 150, 155 e 158 da Constituição Federal, não serão aqui analisados.

Ou seja, entendeu a DRJ em Salvador/Bahia, que não haveria na legislação em vigor embasamento legal permitindo a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. E quanto ao pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, asseverou que a questão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS estaria na dependência do julgamento de mérito da ADC 18, e que o STF, nesta ADC, teria entendido que deveria julgá-la, não prosseguindo com o julgamento do RE nº 240.785.

Importante aqui que sejam feitos alguns esclarecimentos pertinentes à solução da presente demanda. Inicialmente, é cediço que a matéria em questão (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS) é objeto de três ações judiciais perante o Supremo Tribunal Federal: ADC 18, RE nº 240.785 e RE nº 574.706, esta última com repercussão geral reconhecida.

E, ao contrário do que constou da decisão recorrida, o STF não entendeu pelo não prosseguimento do julgamento objeto do RE nº 240.785 em razão do ajuizamento da ADC 18. Ao contrário, vê-se que o RE 240.785 já havia sido definitivamente julgado quando da decisão recorrida, proferida em 28 de abril de 2015, consoante decisão abaixo colacionada, cuja publicação ocorreu em 16 de dezembro de 2014:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento. (RE 240785, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014, DJe-246 DIVULG 15-12-2014 PUBLIC 16-12-2014 EMENT VOL-02762-01 PP-00001)

Tanto que no próprio ADC 18, foi proferido despacho em que o Relator se manifestou expressamente sobre a impossibilidade de o ADC 18 suspender o curso do RE nº 240.785, consoante se extrai do teor a seguir transcrito:

DESPACHO: O pleito ora formulado pela Confederação Nacional do Transporte – CNT, que entendo plenamente acolhível, há de ser dirigido, no entanto, para efeito de sua apreciação, ao eminente Senhor Presidente do Supremo Tribunal Federal, em face da competência que lhe confere o RISTF, notadamente o que dispõem os seus arts. 13, III, 125, IV, 134 e 138. Observo, por relevante, que se iniciou, em 24/08/2006, o julgamento do RE 240.785/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, cujo “thema decidendum” coincide com o deste processo, valendo destacar que 07 (sete) votos já foram nele proferidos, faltando colher, unicamente, os votos dos eminentes Ministros GILMAR MENDES, ROSA WEBER e JOAQUIM BARBOSA, além do meu próprio. Cabe assinalar, ainda, que o julgamento do RE 240.785/MG, suspenso em decorrência de pedido de vista formulado pelo eminente Ministro GILMAR MENDES, já está em condições de prosseguir, eis que o Ministro GILMAR MENDES, segundo registra o sistema de consulta processual desta Corte, já devolveu os autos em 04/12/2007 para efeito de continuação do julgamento em referência. **Nem se diga, de outro lado, que o ajuizamento da ADC 18/DF impediria o prosseguimento do julgamento em causa, pois a medida cautelar deferida em mencionado processo objetivo, mesmo que ainda vigente e eficaz, não impediria o exame do RE 240.785/MG, pois – é importante relembrar – o Plenário desta Suprema Corte, ao deferir o provimento cautelar em questão (hoje não mais subsistente), suspendendo o julgamento das demandas que envolvessem a aplicação do art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98, expressamente excluiu do alcance de referida suspensão cautelar “os processos em andamento no Supremo Tribunal Federal”.** Cumpre ressaltar, por relevante, que a existência de ações diretas ou de ações declaratórias de constitucionalidade, bem assim de arguições de descumprimento de preceito fundamental, não impede que se julguem recursos extraordinários (como o RE 240.785/MG) ou outras causas em cujo âmbito tenha sido instaurado idêntico litígio constitucional. A prática processual do Supremo Tribunal Federal tem revelado a possibilidade de o julgamento de processos subjetivos (como aquele a que se refere o RE 240.785/MG) preceder ao exame de processos objetivos de controle abstrato que versem o mesmo “thema decidendum”, como sucedeu, p. ex., com o RE 595.838-RG/SP (em relação à ADI 2.594/DF) e com os RREE 377.457/PR e 381.964/MG (em relação à ADI 4.071/DF), valendo destacar, nesse mesmo sentido, outro precedente firmado pelo Plenário desta Suprema Corte: “ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL, DIREITO MONETÁRIO E ADMINISTRATIVO.

SERVIDOR PÚBLICO. A LEI ESTADUAL Nº. 6.612/94 TEVE A SUA INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA NO RE Nº 561.836 TORNANDO PREJUDICADA A APRECIÇÃO DA PRESENTE AÇÃO. ARGUIÇÃO JULGADA PREJUDICADA.” (ADPF 174/RN, Rel. Min. LUIZ FUX – grifei) Desse modo, tenho para mim que o pleito formulado pela Confederação Nacional do Transporte – CNT haverá de ser por ela dirigido, diretamente, ao Excelentíssimo Senhor Ministro Presidente do Supremo Tribunal Federal, a quem incumbe compor a pauta do Plenário desta Corte e apregoar os processos cujo julgamento deva prosseguir após a devolução da vista solicitada pelos Ministros do Tribunal. Publique-se. Brasília, 20 de junho de 2014. Ministro CELSO DE MELLO Relator.

Como se não bastasse, consoante narrou o Relator no despacho acima transcrito, o provimento cautelar outrora concedido na ADC 18 para fins de suspensão de demandas sobre o tema não mais subsiste. Isso porque o Plenário do STF, em decisão proferida em 25/03/2010, entendeu por prorrogar, pela última vez, por mais 180 (cento e oitenta) dias a eficácia da medida cautelar anteriormente deferida:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, resolveu a questão de ordem no sentido de prorrogar, pela última vez, por mais 180 (cento e oitenta) dias, a eficácia da medida cautelar anteriormente deferida. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Presidente) e Eros Grau e, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Cezar Peluso (Vice-Presidente). Plenário, 25.03.2010.

E M E N T A: TERCEIRA QUESTÃO DE ORDEM - AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE - PROVIMENTO CAUTELAR - PRORROGAÇÃO DE SUA EFICÁCIA POR MAIS 180 (CENTO E OITENTA) DIAS - OUTORGA DA MEDIDA CAUTELAR COM EFEITO “EX NUNC” (REGRA GERAL) - A QUESTÃO DO INÍCIO DA EFICÁCIA DO PROVIMENTO CAUTELAR EM SEDE DE FISCALIZAÇÃO ABSTRATA DE CONSTITUCIONALIDADE - EFEITOS QUE SE PRODUZEM, ORDINARIAMENTE, A PARTIR DA PUBLICAÇÃO, NO DJe, DA ATA DO JULGAMENTO QUE DEFERIU (OU PRORROGOU) REFERIDA MEDIDA CAUTELAR, RESSALVADAS SITUAÇÕES EXCEPCIONAIS EXPRESSAMENTE RECONHECIDAS PELO PRÓPRIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - PRECEDENTES (RCL 3.309-MC/ES, REL. MIN. CELSO DE MELLO, v.g.) - COFINS E PIS/PASEP - FATURAMENTO (CF, ART. 195, I, “B”) - BASE DE CÁLCULO - EXCLUSÃO DO VALOR PERTINENTE AO ICMS - LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, § 2º, INCISO I - PRORROGAÇÃO DEFERIDA.

Sendo certo que já transcorreu o referido prazo de 180 (cento e oitenta) dias, não há qualquer provimento cautelar em vigor apto a ensejar a suspensão de julgamentos sobre a matéria em questão.

Nesse contexto, pode-se resumir a situação atual da matéria perante o Supremo Tribunal Federal da seguinte forma: (i) o RE nº 240.785 já foi definitivamente julgado pelo Plenário do STF a favor do contribuinte, no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo da COFINS (decisão sem efeito vinculante, produzindo efeitos imediatos apenas às partes envolvidas); (ii) o ADC 18 encontra-se no aguardo de julgamento; (iii) o RE nº 574.706, em que houve o reconhecimento da repercussão geral, encontra-se no aguardo de julgamento. Quanto a este último processo, traz-se a seguir o teor da decisão em que restou reconhecida a repercussão geral.

Ementa: Reconhecida a repercussão geral da questão constitucional relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. Pendência de julgamento no Plenário do Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário n. 240.785.

Feitos tais esclarecimentos quanto o status atual do tema perante o Supremo Tribunal Federal, passa-se à análise do mérito da presente demanda.

Da leitura da decisão recorrida, extrai-se que a DRJ entendeu que não poderia se pronunciar pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, visto que não haveria disposição legal prevendo tal exclusão e que, não poderia a autoridade administrativa se antecipar à decisão do Supremo Tribunal Federal. Concluiu que, enquanto não julgada a ADC nº 18, a regra atual seria de inclusão do ICMS para fins de tributação. Entendeu ainda pela aplicabilidade à hipótese da súmula 02 deste Conselho Administrativo Fiscal, bem como do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, que assim dispõem, respectivamente:

Súmula nº 2 do CARF: "o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Dada a devida vênia aos fundamentos constantes da decisão recorrida, ousou discordar das conclusões constantes da referida decisão, consoante fundamentos a seguir explanados.

Quanto à base de cálculo do PIS e da COFINS, esta encontra previsão na Lei nº 9.718/1998, *in verbis*:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e (Redação dada pela Lei nº 13.043 de 2014) (Vigência)

V - (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Ou seja, a legislação pátria determina que o PIS e a COFINS deverá ser calculado com base no **faturamento da empresa**, compreendendo este a receita bruta nos moldes do disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977, o qual, por seu turno, assim dispõe:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

O entendimento constante da decisão recorrida, portanto, é no sentido de que, não tendo o parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 excluído expressamente da receita bruta o valor correspondente ao ICMS, este deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Acontece que a essência da questão não está na ausência de previsão expressa determinando tal exclusão, mas sim na possibilidade de se considerar que o ICMS integra o conceito de faturamento, nos moldes do que dispõe a legislação pátria. A exclusão disposta no referido parágrafo segundo não pode ser interpretada no sentido de incluir na base de cálculo dessas contribuições valor que não integra o conceito de faturamento.

Nesse sentido, transcreve-se abaixo trecho do voto vencedor proferido pelo Ministro Marco Aurélio nos autos do RE nº 240.785:

(...) As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento hão de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente. Por isso mesmo, esta Corte glosou a possibilidade de incidência da contribuição, na redação primitiva da Carta, sobre o que pago àqueles que não mantinham vínculo empregatício com a empresa, emprestando, assim, ao vocábulo “salários”, o sentido técnico-jurídico, ou seja, de remuneração feita com base no contrato de trabalho – Recurso Extraordinário nº 128.519-2/DF. Jamais imaginou-se ter a referência à folha de salários como a apanhar, por exemplo, os acessórios, os

encargos ditos trabalhistas resultantes do pagamento efetuado. Óptica diversa não pode ser emprestada ao preceito constitucional, revelador da incidência sobre o faturamento. Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços. A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: “se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” - RTJ 66/165. Conforme salientado pela melhor doutrina, “a Cofins só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas”. A contrário sensu, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins. Há de se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência. Por isso mesmo, o artigo 110 do Código Tributário Nacional conta com regra que, para mim, surge simplesmente pedagógica, com sentido didático, a revelar que:

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

Da mesma forma que esta Corte excluiu a possibilidade de ter-se, na expressão “folha de salários”, a inclusão do que satisfeito a administradores, autônomos e avulsos, não pode, com razão maior, entender que a expressão “faturamento” envolve, em si, ônus fiscal, como é o relativo ao ICMS, sob pena de desprezar-se o modelo constitucional, adentrando-se a seara imprópria da exigência da contribuição, relativamente a valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço, como é o relativo ao ICMS. Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria. Admitir o contrário é querer, como salientado por Hugo de Brito Machado em artigo publicado sob o título “Cofins - Ampliação da base de cálculo e

compensação do aumento de alíquota”, em “CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - PROBLEMAS JURÍDICOS”, que a lei ordinária redefine conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria. Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, ao valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerado, isso sim, um desembolso.

Por tais razões, conheço deste recurso extraordinário e o provejo para, reformando o acórdão proferido pela Corte de origem, julgar parcialmente procedente o pedido formulado na ação declaratória intentada, assentando que não se inclui na base de cálculo da contribuição, considerado o faturamento, o valor correspondente ao ICMS. Com isso, inverte os ônus da sucumbência, tais como fixados na sentença prolatada.

Traga-se, ainda, os fundamentos do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, que seguiu o voto do Relator:

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO:

*Peço vênia, Senhor Presidente, para, **acompanhando** o voto do eminente Ministro MARCO AURÉLIO, conhecer e dar provimento **ao presente** recurso extraordinário, **por considerar incompatível** com o modelo constitucional **a inclusão** do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS.*

***Também desejo reafirmar**, Senhor Presidente, antes de mais nada, **observações** que fiz, a propósito do tema, **no julgamento** do pedido de medida cautelar **formulado** na ADC 18/DF.*

***Tenho salientado**, em diversas decisões **que proferi** no Supremo Tribunal Federal (RTJ 144/435-436, Rel. Min. CELSO DE MELLO – RE 428.354/RS, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.), **que os desvios inconstitucionais** do Estado, **no exercício** do seu poder de tributar, **geram**, na **ilegitimidade** desse comportamento do aparelho governamental, **efeitos perversos**, que, **projetando-se** nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, **deformam os princípios** que estruturam a ordem jurídica, **subvertem as finalidades** do sistema normativo e **comprometem a integridade e a supremacia** da própria Constituição da República. **Cumpre assinalar**, por isso mesmo, **que o caso ora em exame** justifica, plenamente, **que se reiterem** tais asserções, **pois é necessário advertir** que a **prática** das competências impositivas **por parte** das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar **não pode caracterizar-se** como instrumento, que, **arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais**, venha a conduzir à destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional.*

***A necessidade de preservação** da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal **não se revela compatível** com pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, **divorciando-se** dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, **busca impor** ao contribuinte um estado de submissão tributária absolutamente **inconvivente** com os princípios que informam e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, **a ação** das instâncias governamentais.*

***Bem por isso**, tenho enfatizado **a importância** de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, **deve submeter-se**, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, **que institui, em favor dos contribuintes, decisivas limitações** à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as **diversas espécies tributárias existentes**.*

O fundamento do poder de tributar – tal como tem sido reiteradamente enfatizado pela jurisprudência desta Suprema Corte (RTJ 167/661, 675-676) – reside, em essência, no dever jurídico de estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República.

Cabe lembrar, neste ponto, consideradas as observações que venho de fazer, a clássica advertência de OROSIMBO NONATO, consubstanciada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 18.331/SP), em acórdão no qual aquele eminente e saudoso Magistrado acentuou, de forma particularmente expressiva, à maneira do que já o fizera o Chief Justice JOHN MARSHALL, quando do julgamento, em 1819, do célebre caso “McCulloch v. Maryland”, que “o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir” (RF 145/164 – RDA 34/132), eis que – como relembra BILAC PINTO, em conhecida conferência sobre “Os Limites do Poder Fiscal do Estado” (RF 82/547-562, 552) – essa extraordinária prerrogativa estatal traduz, em essência, “um poder que somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade” (grifei).

Dai a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembreadas da existência, em nosso sistema jurídico, de um verdadeiro “estatuto constitucional do contribuinte”, consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado (Pet 1.466/PB, Rel. Min. CELSO DE MELLO, “in” Informativo/STF nº 125), culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (“The power to tax is not the power to destroy while this Court sits”), em “dictum” segundo o qual, em livre tradução, “o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”, proferidas, ainda que como “dissenting opinion”, no julgamento, em 1928, do caso “Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox” (277 U.S. 218).

É por isso que não constitui demasia reiterar a advertência de que a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos (ou ilicitudes) cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais.

Assentadas tais premissas, que reputo necessárias ao julgamento deste recurso extraordinário, passo a apreciar o litígio constitucional em exame.

Como resulta claro dos votos já proferidos, a controvérsia instaurada na presente causa concerne à discussão em torno da possibilidade constitucional, ou não, de se incluir, na base de cálculo da COFINS (e da contribuição ao PIS), o valor correspondente ao ICMS.

Não se desconhece, Senhor Presidente, considerados os termos da discussão em torno da noção conceitual de faturamento, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.

Veja-se, pois, que, para efeito de definição e identificação do conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, “faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial...”

(ALIOMAR BALEEIRO, “Direito Tributário Brasileiro”, p. 687, item n. 2, atualizada pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11ª ed., 1999, Forense – grifei), razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar a definição que aos institutos é dada pelo direito privado, sob pena de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal, consoante adverte o magistério da doutrina (GILBERTO DE ULHÔA CANTO, “in” Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13/493, 1989, Resenha Tributária; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, “O ISS sobre a Locação de Bens Móveis”, “in” Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 28/7-11, 8-9).

(...).

É importante ressaltar, neste ponto, que a orientação que venho de mencionar encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (JOSÉ ALFREDO FERRARI SABINO, “Da Não-Inclusão dos Reembolsos, pelos Distribuidores, do ICMS Retido pela Indústria na Base de Cálculo do PIS e da Cofins”, “in” Revista Dialética de Direito Tributário nº 42, p. 59, item n. 4, 1999; HUGO DE BRITO MACHADO, “Cofins: Ampliação da Base de Cálculo e Compensação do Aumento de Alíquota”, “in” “Contribuições Sociais: Problemas Jurídicos: COFINS, PIS, CSLL e CPMF”, p. 95/113, 1ª ed., 1999, Dialética; DIEGO DINIZ RIBEIRO, “PIS e COFINS na Importação: Base de Cálculo e Questões Controvertidas”, “in” Repertório de Jurisprudência – IOB nº 11, vol. 1/425, item n. 3, 2005; CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS, “Exclusão do ICMS da Base de Cálculo de Tributos Federais”, “in” Revista Dialética de Direito Tributário nº 145, p. 22, out/07; ALLAN MORAES, “ICMS na Base de Cálculo do PIS e da Cofins não Cumulativos”, “in” Revista Dialética de Direito Tributário nº 141, p. 30/32, jun/07; SOLON SEHN, “PIS – COFINS – Não Cumulatividade e Regimes de Incidência”, p. 240/243, item n. 4.3.4, 2011, Quartier Latin, v.g.), cabendo ressaltar, no ponto, a precisa lição do ilustre jurista e tributarista ROQUE ANTONIO CARRAZZA, de quem tive a honra de haver sido colega no Ministério Público paulista, exposta em conhecida monografia que escreveu como doutrinador eminente (“ICMS”, p. 530/542, 12ª ed., 2007, Malheiros):

“‘Faturamento’ não é um simples ‘rótulo’. Tampouco, ‘venia concessa’, é uma ‘caixa vazia’, dentro da qual o legislador, o intérprete ou o aplicador podem colocar o que bem lhes aprouver.

Pelo contrário, ‘faturamento’, no contexto do art. 195, I, da CF (que menciona este instituto próprio do Direito Comercial), tem uma acepção técnica precisa, da qual o Direito Tributário não pode afastar-se.

De fato, desde as clássicas lições de Gian Antonio Micheli (ex-Catedrático da Universidade de Roma) aceita-se que o Direito Tributário é um ‘Direito de superposição’, na medida em que encampa conceitos que lhe são fornecidos pelo Direito Privado (Direito Civil, Comercial, do Trabalho etc.). Assim, por exemplo, quando a Constituição, em matéria de IPTU, alude à propriedade, é preciso buscar no Direito Civil a noção de propriedade. Quando a Constituição, em matéria de ICMS, trata de operação mercantil, é preciso buscar no Direito Comercial a noção de operação mercantil.

Muito bem, quando a Constituição, em matéria de contribuições sociais para a seguridade social, alude a ‘faturamento’, é preciso buscar no Direito Comercial (art. 187, I, da Lei 6.404/1976, que se encontrava em vigor quando da promulgação da Constituição Federal) este conceito.

Depois, é certo que quando o texto constitucional alude, sem reservas ou restrições, a um instituto ou a um 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.

Noutras palavras, 'faturamento' é a contrapartida econômica, auferida, como 'riqueza própria', pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas. Conquanto nesta contrapartida possa existir um componente que corresponde ao ICMS devido, ele não integra nem adere ao conceito de que ora estamos cuidando.

Indo ao encontro desta linha de raciocínio, a Suprema Corte pacificou e reafirmou, no julgamento dos RE 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, em sessão do dia 9.11.2005, a distinção entre 'faturamento' e 'receita'. Mais: deixou claro que 'faturamento' é espécie de 'receita', podendo ser conceituado como o 'produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviço (...).

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 ICMS'. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm 'ingressos de caixa', que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil (cf. art. 155, II, da CF).

A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de 'faturamento' (e nem mesmo de 'receita'), mas de simples 'ingresso de caixa' (na acepção 'supra'), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS.

Ademais, se a lei pudesse chamar de 'faturamento' o que 'faturamento' não é (e, a toda evidência, empresas não faturam ICMS), cairia por terra o rígido esquema de proteção ao contribuinte, traçado pela Constituição.

Realmente, nos termos da Constituição, o PIS e a COFINS só podem incidir sobre o 'faturamento', que, conforme vimos, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas. 'A contrario sensu', qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo destes tributos.

Enfatize-se que, se fosse dado ao legislador (ordinário ou complementar) redefinir as palavras constitucionais que delimitam o 'campo tributário' das várias pessoas políticas, ele, na verdade, acabaria guindado à posição de Constituinte, o que, por óbvio, não é juridicamente possível.

Foi o que, 'venia concessa', fez o legislador da União ao não contemplar, na alínea 'a' do parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 70/1991, a possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. A perplexidade que a omissão causa é tanto maior em se atentando para o fato de o aludido dispositivo haver (corretamente, diga-se de passagem) determinado a exclusão do IPI.

Com efeito, inexistente justificativa lógico-jurídica para este tratamento diferenciado, já que ambos os impostos têm estrutura semelhante (são 'tributos indiretos'), não integrando o 'faturamento', tampouco a receita, das empresas.

Irrelevante, portanto, que o parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 70/1991 não tenha se referido expressamente ao ICMS como passível de exclusão da base de cálculo da COFINS, já que tal exclusão é consequência inexorável da definição da 'base de cálculo' contida no 'caput', além de consagrada pelo art. 195, I, da CF.

Em boa verdade científica, não é possível inserir na base de cálculo do PIS e da COFINS algo que 'faturamento' não é. Fazê-lo enseja a cobrança de novo tributo, que refoge à competência tributária federal.

Isto desconsidera, a todas as luzes, direito subjetivo fundamental dos contribuintes, qual seja, o de só serem tributados na 'forma' e nos 'limites' permitidos pela Constituição.

Em suma, a inclusão, na base de cálculo do PIS e da COFINS, do valor corresponde ao ICMS pago abre espaço a que a União Federal locuplete-se com 'exações híbridas e teratológicas', que não se ajustam aos modelos de nenhum dos tributos que a Constituição, expressa ou implicitamente, lhe outorgou.

Daí por que a inclusão, na base de cálculo da COFINS, de elemento (o valor do ICMS) que não reflete receita própria do sujeito passivo distorce sua efetiva aptidão para contribuir e acarreta aumento indevido e – pior – inconstitucional da carga tributária." (grifei)

Registro, finalmente, que essa orientação doutrinária – que censura, de modo inequívoco (e correto), a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS – é perfilhada por ROBERTO CARLOS KEPPLER e por ROBERTO MOREIRA DIAS ("Da Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da Cofins", "in" Revista Dialética de Direito Tributário nº 75, p. 178, item n. 4, 2001), que assim se pronunciam sobre a matéria:

"(...) o ICMS não poderá integrar a base de cálculo da Cofins pelos seguintes motivos: (i) o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite referida dilação na base de cálculo da exação; (ii) isso representaria afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e (iii) o previsto no art. 154, I, da Constituição Federal seria afrontado." (grifei) Com estas considerações, Senhor Presidente, dou provimento ao recurso extraordinário interposto pela empresa contribuinte.

É o meu voto.

Como se vê das razões supra transcritas, a decisão do STF proferida nos autos do RE nº 240.785 não concluiu pela inconstitucionalidade de nenhum dispositivo legal. Apenas esclareceu que o ICMS não poderia integrar o conceito de faturamento nos moldes do que determina a legislação pátria em vigor. Razões estas das quais compartilho.

Para que fique ainda mais claro que a decisão do STF não declarou a inconstitucionalidade de lei tributária, mas apenas esclareceu o conceito de faturamento, colaciona-se abaixo trecho do inteiro teor da referida decisão:

(...) O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Senhora Presidente, na verdade, lembro-me que participei desse intenso debate, mas nunca tive dúvida de que, tal como a questão se colocara época, o tema era, sim, constitucional.

Na verdade, a minha divergência com o Ministro Cezar Peluso e os que o seguiram dizia respeito à compreensão do conceito no contexto geral e dos precedentes, inclusive, que se desenvolveram a partir da própria ADC nº 1.

Entendo até que estamos diante daquilo que a doutrina e a teoria do direito chama de garantia de perfil institucional.

Claro que podemos ter um debate, dependendo da singularidade, de perfil infraconstitucional. Mas, no caso específico, o que está em jogo é o próprio conceito. Porque podemos estar a discutir conceito de faturamento, conceito de propriedade, conceito de casamento ou de renda, e neste caso é evidente que a discussão se põe como discussão constitucional. Tanto é que temos tantos debates irrelevantes na alçada do Superior Tribunal de Justiça sobre o mesmo tema. Por quê?

Claro que podemos ter detalhamentos outros, ou má ou boa aplicação da lei, mas, aqui, a indagação que se faz é sobre a substância do próprio conceito: se o legislador teria, ou não, extrapolado ao regular um determinado instituto.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Ministro, Vossa Excelência me permite?

O artigo 2º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91 não versa a inclusão ou a exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

O SENHOR MINISTRO SEPULVEDA PERTENCE - Sim, é uma interpretação a contrario. Mas para mim o problema é irrelevante, porque não é preciso declarar a inconstitucionalidade da lei para dizermos que a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo é inconstitucional.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Exatamente. (Grifos apostos).

Nesse contexto, entendo que a adoção das razões dispostas nos votos dos Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, que restaram vencedores no julgamento final do RE nº 240.785, não encontra óbice na súmula 2 deste CARF, ou mesmo no art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, pois não se está declarando a inconstitucionalidade de lei tributária. Ao contrário, está-se reconhecendo a sua constitucionalidade, porém, aplicando-a nos seus exatos termos, ou seja, tomando-se por base o efetivo e correto conceito de faturamento, para fins de tributação do PIS e da COFINS. Não fazendo o ICMS parte desse conceito, não há que se falar em sua inclusão na base de cálculo de tais contribuições.

Embora a decisão do STF no RE nº 240.785 não vincule o julgamento a ser proferido nesta esfera administrativa, a adoção dos seus fundamentos por este Conselho tampouco se encontra vedada, em especial quando se vê que não se está diante do reconhecimento de inconstitucionalidade de dispositivo legal, mas de reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança de PIS e COFINS sobre o valor do ICMS, quando tal exigência não encontra respaldo legal ou mesmo constitucional, face ao conceito de faturamento definido pelo Plenário do STF.

Por fim, é válido mencionar que, uma vez acolhido o pleito de mérito do contribuinte, resta prejudicada a análise do pedido subsidiário de reconhecimento do caráter confiscatório da multa de ofício aplicada.

Com base nos fundamentos acima expostos, entendo que merece reforma a decisão de primeira instância administrativa, para fins de reconhecer a correção da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Processo nº 10855.723463/2014-50
Acórdão n.º **3301-002.833**

S3-C3T1
Fl. 484

Da conclusão

Por todo o exposto, voto para **dar provimento** ao recurso voluntário do contribuinte, para fins de determinar que seja exonerado do auto de infração o crédito tributário oriundo da inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

Em que pese o bom e fundamentado voto da conselheira relatora, peço licença para discordar, o que faço com os seguintes argumentos bem simples.

A matéria objeto da discórdia é relativa ao entendimento da relatora de que é possível a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins sem que se declare a inconstitucionalidade da lei tributária. Nesse sentido bastaria dar a lei a melhor interpretação, seguindo a linha de exegese adotada pelo STF no julgamento do RE nº 240.785.

Como bem acentuou a relatora essa matéria está em análise pelo STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade – ADC nº 18, e ainda não foi julgada por aquele tribunal.

Em primeiro lugar a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins não traz qualquer contrariedade à Constituição Federal, uma vez que ela mesma determina que o ICMS integra a sua própria base de cálculo. Veja como está disposto no art. 155 da CF:

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

XII - cabe à lei complementar:

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.(grifei)

Nesse sentido vinha decidindo o Superior Tribunal de Justiça, cuja matéria já encontrava se pacificada nos termos das súmulas 68 e 94, abaixo transcritas:

Súmula 68: A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do pis.

Súmula 94: A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial.

Quanto ao argumento utilizado pela relatora de que no conceito legal de faturamento definidos pelas Leis 9.718/98 e Decreto-Lei nº 1.598/77, não consta a inclusão do ICMS, volto a transcrever abaixo esses dispositivos legais, para concluir que o ICMS está sim incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins:

Até o advento da Lei nº 12.973/14 assim era a redação dos art. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

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

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

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

Vê-se que havia uma exclusão expressa somente do IPI e do ICMS - Substituição Tributária. Ora só se exclui algo que está dentro do conceito de receita bruta. Sendo que pelos mesmos argumentos utilizados no voto da relatora de que o ICMS não estaria incluso no conceito de faturamento assim também não estaria o IPI e o ICMS - Substituição Tributária. Partindo então do princípio de que a Lei não traz palavras desnecessárias, forçoso concluir que, diante da redação acima transcrita, que somente o ICMS - Substituição Tributária estaria fora do seu campo de incidência. Assim o ICMS normal certamente estaria diante da sistemática de seu cálculo que é efetuado por dentro, ou seja, ele está dentro da sua própria base de cálculo que é o valor da operação de venda das mercadorias.

Mas para concluir o seu raciocínio a relatora transcreve a atual redação da Lei 9.718/98, com destaque para o conceito de receita bruta remetida para o Decreto-Lei nº 1.598/77, conforme abaixo:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e (Redação dada pela Lei nº 13.043 de 2014) (Vigência)

V - (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Ou seja, a legislação pátria determina que o PIS e a COFINS deverá ser calculado com base no **faturamento da empresa**, compreendendo este a receita bruta nos moldes do disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977, o qual, por seu turno, assim dispõe:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(.)

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Tenho para mim que os §§ 4º e 5º acima transcritos deixam expressamente claros que o ICMS integra a receita bruta que corresponde ao faturamento que é a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Assim, no meu entender, afastar essa tributação seria ir de encontro ao disposto na Súmula CARF nº 2, abaixo transcrita.

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

O contribuinte alega ainda que o valor cobrado configura confisco, pois o total da multa e juros estaria superando o valor do tributo devido.

A Constituição Federal em seu art. 150, inc. IV, abaixo transcrito, veda a utilização do tributo com efeito de confisco.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Ocorre que este dispositivo constitucional é destinado ao legislador infra-constitucional. Se a lei instituidora do tributo e de seus acréscimos legais está vigente, ao aplicador da lei, no caso, as autoridades lançadoras e de julgamento, só cabem o seu cumprimento, estando vedado a esta instância administrativa de julgamento a análise de sua constitucionalidade. Nestes termos a Súmula CARF nº 2, já transcrita logo acima.

Diante do acima exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.