



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

Processo nº 10945.902951/2011-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-005.026 – 3ª Turma Especial
Sessão de 26 de novembro de 2013
Matéria COMPENSAÇÃO - COFINS
Recorrente CGS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2001 a 30/11/2001

ICMS NA BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE. EXCLUSÃO. INCABÍVEL.

Incabível a exclusão do valor devido a título de ICMS da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por ser parte integrante do preço das mercadorias e dos serviços prestados, exceto quando for cobrado pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Belchior Melo de Sousa.

(assinado digitalmente)
Corintho Oliveira Machado - Presidente

(assinado digitalmente)
Juliano Eduardo Lirani - Relator

(assinado digitalmente)
Belchior Melo de Sousa - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Corintho Oliveira Machado, Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário manejado pelo contribuinte com o propósito de reformar a decisão prolatada pela DRJ de Foz do Iguaçu que indeferiu o pedido de restituição, sob o argumento de que não haveria direito crédito suficiente para extinção do débito informado.

Em seu recurso o contribuinte repisa os argumentos contidos em sua Manifestação de Inconformidade e insiste novamente na tese de que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins.

O ponto central de sua defesa encontra-se no argumento de que o conceito de faturamento não pode ser ampliado a ponto de considerar tributáveis meros ingressos em sua contabilidade, como ocorre com o ICMS. Neste passo, no intuito de melhor fundamentar sua pretensão, cita doutrina de Geraldo Ataliba, Cléber Giardino, Marçal Justen Filho e Marco Aurélio.

Reclama pela observação do princípio da capacidade contributiva e do princípio do não confisco para demonstrar que a incidência das contribuições sobre o valor do ICMS representa efetivar tributação sobre fatos que não são signo-presuntivos de riqueza, razão pela qual tal prática fazendária não encontra respaldo na Constituição Federal.

Por fim, o contribuinte requer a reforma da decisão de primeiro grau e o deferimento do pedido de restituição com acréscimos de juros remuneratórios com Taxa Selic, desde a data do pagamento indevido até a data da compensação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro, Juliano Eduardo Lirani

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Assiste razão ao contribuinte.

Em 20.03.2013 o STF já reconheceu o direito a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições em relação as operações de importação, por meio do RE n.º 559.937, Ministra Ellen Gracie, conforme abaixo descrito:

Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. 1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF.

Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas, com fundamento no inciso 20

IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação. 2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes. 3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que deveriam as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF. 4 Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o VALOR ADUANEIRO, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS - Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. 7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS - Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos. 8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial. 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições , por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Todavia, é verdade que o caso em exame não se trata de PIS/COFINS – IMPORTAÇÃO, mas sim de operações no mercado interno, razão pela qual não se aplica ao presente julgamento o RE n.º 559.937. Entretanto, ainda assim, este importante precedente da Suprema Corte aponta como tem sido interpretação dos ministros quanto ao desejo da Fazenda

Nacional em ampliar o conceito da expressão "valor aduaneiro". Assim, é provável que igual interpretação seja realizada futuramente pelo STF também em relação à inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o mercado interno.

De qualquer forma, cabe agora ingressar ao mérito da discussão trazida para apreciar a pretensão do contribuinte, tendo em vista que não há necessidade de sobrestar o julgamento do presente processo.

Assim, refletindo a respeito do tema, manifesto posicionamento de que o ICMS não integra o faturamento da Recorrente, basicamente porque os valores correspondentes a este imposto pertencem constitucionalmente ao Estado. Nessa medida, não podem ser incluídos na base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Neste passo, *data vênia*, parto da premissa de que "faturamento" é receita própria. Logo representa erro qualquer afirmação no sentido de que os contribuintes da Cofins faturam o ICMS, pois é impossível admitir que se fature receita pertencente a terceiro.

Outro forte argumento a favor do contribuinte, diz respeito à constatação de que o imposto estadual configura uma "despesa" e jamais receita, pois faturamento deve implicar, necessariamente, ingresso financeiro, o que não ocorre no caso em exame.

Neste sentido, vale mencionar decisão proferida pelo TRF 1º:

*TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. NÃO CABIMENTO. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC E JUROS DE MORA.I. O PIS e a COFINS têm como base de cálculo o faturamento ou as receitas auferidas pela pessoa jurídica (art. 195, I, "b", CF).II. A base de cálculo do PIS e da COFINS não pode extravasar, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela recebida 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 a 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 à entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo (RE 240.785/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, em julgamento ainda pendente por força de pedido de vista do Min. Gilmar Mendes).III. **Se o ICMS é despesa do sujeito passivo das contribuições sociais previstas no art. 195, I, CF e receita do Erário Estadual, é injurídico tentar englobá-lo na hipótese de incidência destas exações, posto que configuraria a tributação de riqueza que não pertence ao contribuinte.**4. Apelação a que se dá parcial provimento. IV. São compensáveis créditos decorrentes do indevido recolhimento, a título do PIS e da COFINS, devidamente corrigidos, com qualquer outro tributo arrecadado e administrado pela Secretaria da Receita Federal, sendo irrelevante se o destino das arrecadações seja outro. Juros de mora de 1% até 31/12/95, seguindo-se exclusivamente a SELIC.V. Apelação provida." (grifo)*

AMS nº 2007.38.03.002873-3/MG, 8ª Turma TRF-1ª Região, em 14/08/2007

Por outro lado, é verdade em que o STJ tem se manifestado no sentido contrário, ou seja, de que o ICMS integra a base de cálculo da COFINS e cito o AgRg no AREsp 400823/SP, julgado em 07/11/2013. Contudo, diante do caso concreto, em que pese os julgados do STJ, compreendo que não há a obrigatoriedade de submissão dos julgadores do CARF a estes julgados.

Aproveito o ensejo ainda para citar importante julgado exarado pela Câmara Superior no sentido de que as receitas de "roaming" não integra a base de cálculo das contribuições.

EMENTA

COFINS. RECEITAS DE TERCEIROS. TELEFONIA CELULAR. "ROAMING" As receitas de "roaming" mesmo recebidas pela operadora de serviço móvel pessoal ou celular com quem o usuário tem contrato não se incluem na base de cálculo da COFINS por ela devida. A base de cálculo da contribuição é a receita própria, não se prestando o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre à terceiros, como pretendido "faturamento bruto" para, sobre ele, exigir o tributo.(GRIFO)

Câmara Superior de Recursos Fiscais: Processo Administrativo n.º 10166.000888/2001-31, Conselheiro ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, Data do Julgamento: 2.4.01.2006

Por fim, trago a baila ainda a discussão referente à base de cálculo do ISS, mais especificamente no tocante a incidência deste imposto sobre os serviços de locação de mão de obra. Contudo, aqui cabe a ponderação de que apesar de se tratarem de tributos diversos e com sistemática de incidência também distinta, por outro lado observa-se que os Municípios também tiveram a intenção de ampliar indevidamente a base de cálculo do ISS, pois interpretavam que esta era composta por todos os valores que ingressavam na contabilidade das prestadoras de serviços.

Todavia, o STJ firmou jurisprudência no sentido de que nem todo o ingresso constitui receita, ou seja, o tribunal partir da premissa de que o ISS deve incidir somente sobre as receitas que efetivamente representem acréscimo de riqueza para o contribuinte.

Vale aqui mencionar, a título de exemplo, o Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1107097 / SP, julgado em 18/05/2010:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. VALOR REFERENTE AOS SALÁRIOS E AOS ENCARGOS SOCIAIS. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1.138.205/PR, DJ DE 01/02/2010. JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, consoante disposto no artigo 9º caput, do Decreto-Lei 406/68.

2. As empresas de mão-de-obra temporária podem encartar-se em duas situações, em razão da natureza dos serviços prestados: (i) como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho; (ii) como prestadora do próprio serviço, utilizando de empregados a ela vinculados mediante contrato de trabalho.

3. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações".

4. O ISS incide, nessa hipótese, apenas sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores.

Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas com a prestação. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários (...). (GRIFO)

Com efeito, extrai-se do julgado acima que em regra geral deve-se admitir a incidência de impostos e contribuições apenas sobre valores que representam necessariamente riqueza nova do sujeito passivo, sob pena da exação violar o princípio da capacidade contributiva e se tornar confiscatória, razão pela qual correta é a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das sessões, 26 de novembro de 2013.

(assinado digitalmente)

Juliano Eduardo Lirani - relator

Voto Vencedor

A presente controvérsia cinge-se à inclusão dos valores de ICMS no *faturamento* como base de cálculo do PIS e da Cofins.

Antes de tudo, consigno que são respeitáveis os fundamentos que sustentam a tese abraçada pelo voto vencido, de impossibilidade da dita inclusão, cujo pano de fundo encerra o que se atribui ser um desvalor que se entende não dever existir no nosso sistema tributário, vale dizer, a cobrança de tributo sobre tributo, na espécie a cobrança das aludidas contribuições sobre o ICMS enquanto receita de terceiro.

Considero, no entanto que não se pode perder de vista – como referência para o presente julgamento –, que a carga valorativa a se aplicar na interpretação da legislação tributária relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - no exercício da competência que cabe ao CARF -, deve ser dosada no estreito espaço do controle de legalidade das decisões administrativas.

O nobre Relator inicia o seu voto erigindo um paradigma - com o fim de alavancar a tese abraçada -, consubstanciado no julgamento do RE n.º 559.937, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Embora tendo ele reconhecido que aquele julgado não se aplica ao presente julgamento qualifica-o como precedente importante da Suprema Corte, quando equipara a ampliação, ali, do conceito de *valor aduaneiro* ao que entende ocorrer aqui: a ampliação do conceito de *faturamento*.

Oponho-me ao paradigma. Nada obstante tratarem, semelhantemente, da inclusão do ICMS na base de cálculo das citadas contribuições (PIS/Cofins Cumulativos; PIS/Cofins-Importação), a decisão no RE n.º 559.937 não vejo que seja indicativa do prognóstico proferido pelo Relator: de resultado do julgamento desta matéria na mesma direção que tomou aquela.

Isso, porque a decisão no RE n.º 559.937 não tratou de alargamento do conceito de *valor aduaneiro* articulado pela Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação determinando a continência nelas do ICMS. Segundo a decisão do STF “o que fez [a dita lei] foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota *ad valorem* sejam calculadas com base no *valor aduaneiro*, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal”.

A expressão *valor aduaneiro*, conforme acentuado por aquela Corte, é utilizada na Constituição em sentido técnico e “remete àquele já praticado no discurso jurídico-positivo preexistente à sua edição”, e circunscreve integralmente a base de cálculo a ser observada pelo legislador ordinário na instituição das ditas contribuições, no que foi extrapolada com a adição ao *valor aduaneiro* do ICMS.

Servir-se a Constituição de grandeza específica então já definida legalmente no apontamento dessa expressão (*valor aduaneiro*) como uma das bases de cálculo do PIS/Cofins-Importação¹, não é o que se dá no presente debate, em que a base de cálculo eleita pelo art. 195, I, b, da CF/88, o *faturamento*, não tinha definição por lei tributária pré-existente. Naquele caso, a definição legal fora recepcionada pela Carta Magna, passando a se ter uma definição constitucional de *valor aduaneiro*. No presente caso, pela razão acima, à minguia de detalhamento constitucional do que viesse a ser *faturamento* esse mister haveria de estar a cargo de norma infraconstitucional, o que se deu por meio da LC 70/91, da Lei nº 9.715/98 e da Lei nº 9.718/98.

O Supremo Tribunal Federal, em apreciação da matéria aqui sob exame, sobresteve o julgamento do RE 240.785/MG, em 13/08/2008, em face da superveniência e da precedência da ADC nº 18/DF². A sua propositura é do Presidente da República e o seu objeto é legitimar a inclusão na base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep dos valores pagos título de

¹ § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:
[...]

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

² Decisão: O Tribunal sobrestou o julgamento do recurso, tendo em vista a decisão proferida na ADC 18-5/DF. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 13.08.2008.

ICMS e repassados aos consumidores no preço dos produtos ou serviços, pressuposta no art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998^{3]}.

Com a perda da eficácia da Medida Cautelar na ADC, em 21/9/2010, nada obsta o julgamento da matéria pelo CARF.

A instituição da Cofins pela LC 70/91^{4]} inaugurou a delimitação da palavra *faturamento* afirmando - quanto a tributos - que nele não se integra o IPI, quando destacado em separado no documento fiscal. A alteração do PIS/Pasep pela MP nº 1.212/96, convertida na Lei nº 9.715/98^{5]}, também o fez estabelecendo - quanto a tributos - que nele não se incluem o IPI e o ICMS retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

A Lei nº 9.718/98^{6]} unificou a base de cálculo das contribuições e o fez destacando as grandezas que devem ser excluídas da receita bruta, a teor do seu o parágrafo segundo.

Sabe-se que o ICMS é imposto que via de regra incide na entrega de mercadorias e serviços. Ao definirem *faturamento* a LC 70/91 informa que não o integra o IPI; a Lei nº 9.715/98 informa que não o integra o IPI e o ICMS do substituto tributário; a Lei nº 9.718/98 informa que excluem-se da receita bruta o IPI e o ICMS do substituto tributário. Ora, se o ICMS normal está fora desse rol de não integração/exclusão do *faturamento*, não há como não se considerar que ficou definido - a *contrario sensu* e de forma implícita - que ele (o ICMS) integra o *faturamento*. Adite-se que o seu histórico cálculo “por dentro”, segundo o ditame do Decreto-Lei nº 406/68^{7]} reiterado pela LC Nº 87/96^{8]}^{9]} endossam esta conclusão.

^{3]} § 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;

^{4]} Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

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

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

^{5]} Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

^{6]} § 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;

^{7]} Art 2º A base de cálculo do impôsto é:

§ 7º O montante do impôsto de circulação de mercadorias integra a base de cálculo a que se refere êste artigo, constituindo o respectivo destaque mero indicação para fins de controle.

^{8]} Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

Exemplificando:

- ICMS por dentro
 - Mercadorias em estoque = R\$ 830,00
 - Alíquota do ICMS = 17%
 - Cálculo do preço de venda cujo montante final resultará no faturamento = $830,00 / 83\% (100\% - 83\%) = R\$ 1.000,00$
 - Valor do ICMS = 170,00
- ICMS por fora
 - Valor do ICMS: $830,00 \times 17\% = R\$ 141,10$;
 - O preço de venda será o valor da mercadoria em estoque, cujo montante resultará no faturamento.

Na conformidade da formulação legal acima demonstrada o ICMS faz parte do preço da mercadoria como custo. E este é o desenho constitucional deste imposto após a declaração da constitucionalidade da LC 87/96 na decisão no RE nº 212.209/RJ, ementada na forma do transcrito abaixo:

TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO COMO ELEMENTO INTEGRATIVO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE JURÍDICA.

A base de cálculo dos tributos e a metodologia de sua determinação, porque constituem elementos de conhecimento indispensáveis para a definição do quantum debeat, necessariamente, devem ser estabelecidas por lei, em obediência ao princípio da legalidade (CF, arts. 146, III, “a”, 150, I, e CTN, art. 97, IV). Inexiste inconstitucionalidade ou ilegalidade, se a própria lei complementar e a lei local permitem que entre os elementos componentes e formativos da base de cálculo do ICMS se inclua o valor do próprio imposto.

É demais sabido que a ampliação do conceito de *faturamento* pelo § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 foi foco da disputa que resultou na declaração da sua

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

⁹ A LC nº 87/96, distintamente da LC nº 406/67, dispõe que integra a base de cálculo do ICMS além do próprio imposto o montante do IPI, exceto quando a operação, realizado entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

inconstitucionalidade pelo STF, prevalecendo a definição abrangente apenas das receitas provenientes das vendas de mercadorias e serviços pertinentes ao objeto social da atividade da pessoa jurídica.

Em vista de subsistir uma definição legal de *faturamento* que permite considerar nele contido o ICMS normal - segundo os dispositivos acima destrinchados -, o Supremo Tribunal Federal ao fixar o seu conteúdo com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, poderia ter declarado a inconstitucionalidade sem redução de texto do § 2º do mesmo artigo, por deixar de inserir no rol das exclusões da receita bruta o ICMS normal. Se aquela Corte tinha a prerrogativa de fazê-lo e não o fez, para tornar livres de mais questionamentos os seus contornos, o juízo que proferiu, tendo como alvo apenas o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, ao contrário de se reputá-lo omissos, endossa o entendimento de inclusão do ICMS no *faturamento*. Entender diferente está a depender de novo posicionamento daquele Tribunal.

A idéia sobre a qual se funda o grito pela exclusão do ICMS do *faturamento* é a de que o imposto é 'cobrado' do comprador pelo vendedor, e, assim, representa um ônus tributário que é repassado ao Estado; logo, por não configurar circulação de riqueza, não ingressa no patrimônio do alienante, não podendo ser considerado receita do vendedor. Esta é a suma da tese que sustenta o voto do Min. Marco Aurélio no RE nº 240.785/MG, abraçada pelo i. Relator.

A tese já foi contraposta com sólido argumento por Hugo de Brito Machado¹⁰, ao qual me filio. Defende ele que o entendimento segundo o qual o valor do ICMS componente do preço é receita do Estado é um equívoco conceitual relacionado à sujeição passiva do ICMS. O vendedor é o contribuinte de direito, não atua como um intermediário entre o comprador e o Estado, e os custos com o pagamento do imposto são custos seus e não do adquirente. O ônus correspondente ao valor do imposto é suportado pelo adquirente somente por meio do pagamento do preço, que é a contrapartida do fornecimento de mercadorias e serviços. Resultante dessa continência, tal valor ingressa no patrimônio do alienante e compõe o seu faturamento¹¹.

Apesar de ser voto minoritário no julgamento do RE 240.785/MG o Ministro Eros Grau manifestou-se nesse mesmo sentido: *verbis*:

O Min. Eros Grau, em divergência, negou provimento ao recurso por considerar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS, porque está incluído no faturamento, haja vista que é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria.

Ser o ICMS custo que se adere à estrutura do preço do produto ou serviço e, via de consequência, integra o faturamento, e não um ônus tributário do adquirente do qual se desincumbe perante o Estado por intermédio do repasse feito pelo vendedor, é demonstrado por implicações de ordem sancionatória, segundo as hipóteses abaixo:

¹⁰ Citado por Anselmo Henrique Cordeiro Lopes, in A inclusão do ICMS na Base de Cálculo da COFINS, disponível em <http://jus.com.br/artigos/9674/a-inclusao-do-icms-na-base-de-calculo-da-cofins/2>; data de acesso: 22.12.2013.

¹¹ No ICMS-ST o empresário que promove a saída do produto é o contribuinte de direito. No entanto, a Lei de Normas Gerais do ICMS, LC 87/96, ao manter na relação jurídica tributária o adquirente, por legitimá-lo para repetir indébito ou pagamento a maior do imposto recolhido pelo substituto, subverte a lógica própria desse regime e faz com que o vendedor atue como intermediário entre o comprador e o Estado e torna de terceiro os custos com o pagamento do imposto e de natureza tributária o ônus correspondente ao valor do imposto suportado pelo adquirente. Penso que daí a sua legitimação para não integrar o faturamento o ICMS retido pelo vendedor.

a): a falta de inclusão do ICMS no valor da operação, com a subsequente falta de destaque do imposto e de posterior recolhimento, não afeta a relação jurídica de sujeição passiva tributária, havendo de ser exigido do vendedor o imposto e seus consectários;

b) a inclusão do ICMS no valor da operação e a subsequente falta de emissão da nota fiscal não configura o crime de apropriação indébita, mas o de sonegação fiscal, previsto art. 1º, V, da Lei nº 8.137/90 e no art. 71, I, da Lei nº 4.502/65, cujo procedimento fiscal terá como sujeito passivo o vendedor.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das sessões, 26 de novembro de 2013

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa