



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

Processo n° 11020.723222/2014-96
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.980 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2016
Matéria Auto de Infração - PIS/Pasep e COFINS - Regime da não-cumulatividade
Recorrente VOGES METARLÚGICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/09/2010

LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL SUFICIENTES. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA DA AUTUADA OU DE QUALQUER OUTRO VÍCIO QUE DÊ ENSEJO A NULIDADE.

O direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual, com respeito à nulidade do processo, somente àquela que sacrifica os fins de justiça deve ser declarada pela autoridade julgadora. Em sintonia com o princípio *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo), a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo.

Não há nulidade quando a autoridade fiscal, de forma suficiente, demonstra os motivos pelos quais lavrou o auto de infração e a adequada fundamentação legal do lançamento, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa que são assegurados ao sujeito passivo pela Constituição Federal, retratado nas alegações aduzidas na sua peça recursal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/09/2010

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

A instância administrativa não possui competência para afastar a aplicação da norma sob fundamento de sua inconstitucionalidade, uma vez que tal apreciação é exclusiva do Poder Judiciário, nos termos dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal. Tal questão é, inclusive, objeto da Súmula n° 2 do CARF.

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/09/2010

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM SALÁRIOS. CREDITAMENTO. INADMISSIBILIDADE.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS é vedado, expressamente, o creditamento com base na mão-de-obra paga a pessoa física (artigo 3º, § 2º, inciso I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A VENDA DE MERCADORIAS.

O ICMS que incide sobre as mercadorias vendidas integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/09/2010

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM SALÁRIOS. CREDITAMENTO. INADMISSIBILIDADE.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS é vedado, expressamente, o creditamento com base na mão-de-obra paga a pessoa física (artigo 3º, § 2º, inciso I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A VENDA DE MERCADORIAS.

O ICMS que incide sobre as mercadorias vendidas integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Recurso ao qual se nega provimento

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, na forma do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, os quais davam provimento parcial ao recurso para reconhecer a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

A Conselheira Maria Eduarda declarou voto.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Paulo Roberto Duarte Moreira, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 16ª Turma da DRJ Rio de Janeiro (e-fls. 15104/15112), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação formalizada pelo sujeito passivo contra lançamentos para exigência do PIS/Pasep e da COFINS segundo o regime da não-cumulatividade, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/09/2010

NULIDADE.

Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

ALEGAÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE

Falta competência à DRJ para se pronunciar a respeito da conformidade da lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com os demais preceitos emanados da própria Constituição Federal, ao ponto de reconhecer-lhe a inaplicabilidade a caso expressamente nela previsto. O controle da constitucionalidade das leis é matéria reservada, também por força de dispositivo da Carta Magna, aos órgãos do Poder Judiciário.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/09/2010

MULTA DE OFÍCIO. CONTRIBUIÇÃO. LANÇAMENTO

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. PREVISÃO LEGAL.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS é o faturamento, que corresponde à receita bruta auferida. Somente as parcelas legalmente autorizadas podem ser

excluídas da base de cálculo, não se enquadrando nessa situação os valores devidos a título de ICMS.

CREDITO. FOLHA DE SALÁRIOS. VEDAÇÃO LEGAL.

Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física, por expressa vedação legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/09/2010

MULTA DE OFÍCIO. CONTRIBUIÇÃO. LANÇAMENTO

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. PREVISÃO LEGAL.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS é o faturamento, que corresponde à receita bruta auferida. Somente as parcelas legalmente autorizadas podem ser excluídas da base de cálculo, não se enquadrando nessa situação os valores devidos a título de ICMS.

CRÉDITO. FOLHA DE SALÁRIOS. VEDAÇÃO LEGAL.

Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física, por expressa vedação legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O acórdão em tela negou provimento à impugnação do sujeito passivo, afastou a preliminar de nulidade, não apreciou as questões relativas à aduzida inconstitucionalidade e manteve integralmente o crédito tributário lançado.

Segue, abaixo, o relato dos fatos transcrito da decisão recorrida:

Trata o presente processo de auto de infração de PIS (fl. 21/38) e COFINS, na sistemática não cumulativa, relativo ao período de janeiro a setembro de 2010, nos valores abaixo informados:

	<i>COFINS</i>	<i>PIS</i>
<i>Contribuição</i>	<i>7.100.989,07</i>	<i>1.541.663,86</i>
<i>Juros de Mora</i>	<i>2.747.296,02</i>	<i>596.453,12</i>
<i>Multa Proporcional</i>	<i>5.325.741,83</i>	<i>1.156.247,91</i>
<i>Valor do Crédito Tributário</i>	<i>15.174.026,92</i>	<i>3.294.364,89</i>

De acordo com o Relatório Fiscal (fl. 39/50) foram apuradas as seguintes infrações:

A interessada informou créditos extemporâneos, na linha outros créditos a descontar, com a seguinte composição.

Crédito sobre folha de pagamento

Crédito sobre revisão tributária - A interessada informa que os créditos são oriundos de insumos adquiridos nos 3º e 4º trimestre de 2005 e foram aproveitados em junho de 2010.

Crédito sobre ICMS retroativo. A interessada informa que se trata de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

A interessada não poderia utilizar os créditos extemporâneos porque não os lançou no DACON desde a data de sua origem e deveria efetuar a apuração no respectivo período e retificar as Declarações apresentadas.

Independentemente da extemporaneidade a interessada não poderia utilizar-se de créditos relativos a transporte de empregados que não geram crédito. As Notas Fiscais foram listadas nas folhas 44/45.

A interessada deduziu indevidamente da base de cálculo das contribuições do período de janeiro a setembro de 2010 o ICMS. No período de outubro a dezembro de 2010, gerou crédito sobre o valor do ICMS das vendas informando-o na linha de outros créditos a descontar.

No período de abril a dezembro de 2010 apurou crédito sobre folha de pagamento o que é vedado pela legislação.

O contribuinte foi cientificado em 22/10/2014 (fl. 15010/15011).

A impugnação (fl. 15.019 e 15.049) foi apresentada em 21/11/2014 alegando em síntese:

O auto de infração resumiu-se a informar a apuração do crédito tributário, está carente de fundamentação e, portanto, é nulo.

O relatório fiscal não traz elementos capazes de infirmar o crédito lançado, vez que se limitou a enumerar os documentos juntados ao procedimento pela impugnante, sem porém, nada dizer quanto ao enquadramento jurídico do creditamento realizado pela empresa, colacionando, simplesmente, jurisprudência administrativa sequer vinculada à Região Fiscal da impugnante.

A fundamentação para o lançamento não deve ser embasada na jurisprudência e sim na demonstração do equívoco na aplicação da legislação tributária, o que não ocorreu, portanto os autos de infração são nulos.

A ausência de fundamentação prejudica o contraditório, o devido processo legal e a ampla defesa.

A multa aplicada é ilegal e fere o princípio constitucional do não confisco e os princípios administrativos da razoabilidade e da proporcionalidade.

A não cumulatividade se efetiva para o PIS e a COFINS desvinculada da ideia de crédito físico, diferentemente do que ocorre com o IPI e o ICMS, não há como deixar de se admitir a possibilidade de creditamento da folha de salários.

Ora as despesas com a folha de salários são fundamentais às atividades das empresas, se relacionando diretamente com as receitas tributadas pelo PIS e pela COFINS.

No julgamento do RE nº 240.785-2 o STF reconheceu ser inconstitucional incluir o ICMS na base de cálculo da COFINS.

Embora não tenha repercussão geral reconhecida, é importante paradigma para o julgamento do RE Nº 559.937/RS.

Alega o princípio da reserva legal que a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, faz com que haja tributação sobre valores que sequer são receitas.

Receita é uma entrada, que se origina de operação mercantil ou investimento, mas que implique acréscimo ao patrimônio da empresa. O ICMS não compõe o conceito de faturamento.

Resta evidenciado, portanto, a higidez do creditamento tentado pela empresa, vez que evidente a impossibilidade de o ICMS integrar a base de cálculo do PIS/COFINS, como acima demonstrado e como vem entendendo, inclusive, o STF.

A ciência da decisão que manteve a exigência formalizada contra a recorrente ocorreu em 23/02/2015 (e-fls. 15113 e 15118). Inconformada, a mesma apresentou, em 24/03/2015 (conf. e-fls. 15120), o recurso voluntário de e-fls. 15120/15153, onde reitera os argumentos aduzidos na primeira instância, notadamente concernente aos seguintes aspectos:

a) a nulidade do auto de infração por suposta ausência de fundamentação, em prejuízo ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal;

b) a inaplicabilidade da multa em face do princípio constitucional do não confisco e dos princípios administrativos da razoabilidade e da proporcionalidade;

c) a possibilidade de creditamento sobre a folha de salários e sobre transporte de pessoal, já que a não cumulatividade admite "o creditamento da totalidade das despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas às contribuições, necessárias à obtenção da receita"; assim, "não há como deixar de se admitir a possibilidade de creditamento da folha de salários e sobre o transporte de pessoal";

d) a necessária exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, já que o ICMS, embora integrado no preço dos bens vendidos, não se constitui numa receita operacional, é "mero recurso que passa pelo caixa da empresa, em nada afetando seu patrimônio líquido, nem se agregando aos seus ativos"; cita o RE nº 240.785 em que o STF reconheceu ser inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Diante do exposto, requer

[...] seja reformado o acórdão ora recorrido, a fim de declarar sua nulidade, para que retornem os autos à origem para novo julgamento, ou, caso não seja esse o procedimento, seja provido o presente recurso a fim de que seja homologada a compensação declarada, reconhecendo-se a relevância dos fundamentos de fato e de direito ora encaminhados ao seu elevado crivo, com a consequente reforma do Acórdão.

Às e-fls. 15180/15181 consta despacho da unidade de origem mediante o qual foram apartados dos autos, para imediata cobrança, os créditos tributários não impugnados pelo sujeito passivo, relativamente à "glosa de créditos extemporâneos".

É o relatório.

Voto

Da admissibilidade do recurso

O recurso é tempestivo, posto que apresentado (em 24/03/2015) dentro do prazo legal de 30 dias contados da data da ciência da decisão de primeira instância (que ocorreu em 23/02/2015 (e-fls. 15113 e 15118).

Quanto aos demais requisitos de admissibilidade os mesmos se encontram presentes.

Conheço, portanto, do recurso formalizado pelo sujeito passivo.

Da inexistência de nulidade

Conforme razões já apresentadas na decisão recorrida, o lançamento é hígido, não havendo nenhum vício que porventura possa ensejar na sua nulidade.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

É importante ressaltar que o direito processual tem como regra o **princípio da instrumentalidade das formas**, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora. Com efeito, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Segundo o princípio *pas de nullité sans grief* (que, literalmente, significa: não há nulidade sem prejuízo), não se declarará nulo nenhum ato processual quando este não causar prejuízo à parte ou ao acusado. Tal princípio está assente nos artigos 563 e 566 do Código de Processo Penal¹. No âmbito do novo Código de Processo Civil (lei nº 13.105, de 16/03/2015), dispõe o artigo 277 que,

Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

Ou seja, o artigo 277 do CPC retrata a própria regra basilar que norteia o princípio *pas de nullité sans grief*, aqui abordado.

¹ Art. 563. Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa.
Art. 566. Não será declarada a nulidade de ato processual que não houver influído na apuração da verdade substancial ou na decisão da causa.

Na exação formalizada contra o sujeito passivo, como já dito, não há nenhum vício que possa ser causa de sua nulidade, como já ressaltado. Rejeita-se, pois, o argumento da recorrente nesse sentido.

Dos argumentos em defesa da inconstitucionalidade e do caráter confiscatório da multa

Conforme relatado, vê-se que o sujeito passivo aduziu a inaplicabilidade da multa em face do princípio constitucional do não confisco e dos princípios administrativos da razoabilidade e da proporcionalidade.

Não obstante, quanto às supostas inconstitucionalidades alegadas, é vedado, à instância administrativa negar a aplicação de lei que entenda inconstitucional, assunto, inclusive, pacificado no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos de sua Súmula nº 02, segundo a qual “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Como se sabe, o julgador administrativo está, sim, vinculado à legalidade estrita, por força do disposto no artigo 116, III, da Lei nº 8.112/90, preceito o qual se repete no artigo 41, inciso IV, do Anexo II, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Em relação ao caráter confiscatório da multa, também falece à autoridade administrativa apreciar argüição nesse sentido.

Com efeito, os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, e não ao aplicador da lei.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade administrativa interpretá-la e aplicá-la, processo do qual não integra o juízo de valor acerca da justiça ou da injustiça dos efeitos que gerou.

Portanto, falece à autoridade administrativa competência para excluir crédito tributário com fundamento em alegado caráter confiscatório da norma ou em sua suposta inconstitucionalidade.

Do regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e da impossibilidade de creditamento sobre a folha de salários

Conforme relatado, a suplicante defende que o regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS admitiria o creditamento sobre a folha de salários e sobre o transporte de pessoal, já que a não-cumulatividade ampararia “o creditamento da totalidade das despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas às contribuições, necessárias à obtenção da receita”. Assim, “*não há como deixar de se admitir a possibilidade de creditamento da folha de salários e sobre o transporte de pessoal*”.

O regime da incidência não-cumulativa das contribuições sociais foi instituído, inicialmente, para o PIS/PASEP, mediante a publicação da Lei nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), tendo passado a produzir efeitos,

em relação à não-cumulatividade da referida contribuição, a partir de 1º de dezembro de 2002. Posteriormente, com a publicação da Lei nº 10.833, de 29/12/2003 – conversão da Medida Provisória nº 135, de 2003 –, tal regime foi estendido à COFINS. Concernente à não-cumulatividade da COFINS a lei em evidência passou a produzir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Ressalvadas as exceções legais, estão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda que apuram o IRPJ com base no lucro real.

A legislação pertinente ao regime, com efeito, autoriza o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. O inciso II do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637 de 2002 autoriza o cálculo de créditos a serem descontados ou ressarcidos em relação a bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Para fins de cálculo do crédito atinente às contribuições em evidência há, na doutrina e na jurisprudência, controvérsias concernentes à amplitude do creditamento objeto das normas em tela. Isso se deve em parte à omissão, nas leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, quanto ao alcance do termo “insumo”. Não obstante, a questão em litígio objeto do presente tópico é facilmente resolvida dada a vedação expressa no que concerne ao creditamento com base na mão-de-obra paga a pessoa física. É o que estabelece o § 2º do artigo 3º das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(grifo nosso)

Assim, dada a expressa vedação legal, não há como se admitir o cômputo de créditos calculados sobre a mão-de-obra paga a pessoa física, razão pela qual é legítima a exigência de ofício das contribuições recolhidas a menor em vista do vedado creditamento realizado pelo sujeito passivo.

Quanto ao transporte de pessoal o mesmo integra a glosa de créditos não contestada (extemporâneos), cujo valor correspondente foi apartado dos autos para fins de imediata cobrança, nos termos do despacho de e-fls. 15180/15181. Desnecessário, pois, tecer qualquer comentário relativamente ao tema.

Da impossibilidade legal de exclusão do ICMS incidente sobre os bens vendidos das bases de cálculo do PIS e da COFINS

O sujeito passivo também aduziu a necessária exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, já que o ICMS, embora integrado ao preço dos bens vendidos,

não se constitui numa receita operacional; seria "*mero recurso que passa pelo caixa da empresa, em nada afetando seu patrimônio líquido, nem se agregando aos seus ativos*". Cita o RE nº 240.785, em que o STF reconheceu ser inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Não obstante, não há amparo legal capaz de alicerçar a vislumbrada exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS.

No RE nº 240.785, referenciado pela suplicante, a questão foi analisada apenas no controle difuso, razão pela qual aludido acórdão não vincula o presente colegiado administrativo. Quanto ao Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, também citado pela interessada, este diz respeito a outra questão, relativa à base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS **incidentes sobre a importação de bens e serviços**, em que aludido recurso, recebido segundo o regime da repercussão geral, declarou inconstitucional o inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/04, que incluía o ICMS na base de cálculo (valor aduaneiro) das contribuições em tela.

Na verdade, a matéria que importa para o presente litígio é objeto do RE nº 574.706, também submetido ao regime da repercussão geral, mas ainda carente de julgamento.

Assim, não há nenhuma decisão das cortes superiores, favoravelmente ao entendimento da suplicante, capaz de vincular posicionamento deste Conselho em vista do disposto no artigo 62, parágrafo 2º, do Anexo II ao Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Em análise da legislação que trata do tema, entendo que o PIS e a COFINS incidem, sim, sobre o ICMS, por força do disposto no artigo 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, onde se vê que a base de cálculo das contribuições em evidência é "*o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica*" (*caput*), a qual (§ 1º) "*compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica*" (redação à época dos fatos).

Como se vê, a base de cálculo das contribuições referenciadas é a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, e não a receita líquida, como muito bem fundamentou o acórdão recorrido. Ademais, a exclusão do ICMS da base de cálculo das referidas contribuições não está elencada dentre as que são legalmente admitidas, discriminadas no § 3º do artigo 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003

Ainda, como também ressaltado no acórdão vergastado, o ICMS compõe o preço da mercadoria em razão de ser calculado "por dentro", nos termos do artigo 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, abaixo transcrito:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 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;

[...]

Com essas considerações, entendo que o ICMS incidente sobre as mercadorias vendidas integra a base de cálculo do PIS e da COFINS, de sorte que não há amparo legal para a exclusão do tributo estadual em tela da base de cálculo das referidas contribuições.

Da conclusão

Por todo o exposto, voto para **negar provimento ao recurso**.

Sala de Sessões, em 19 de maio de 2016.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator

Declaração de Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões,

Inicialmente, importa ressaltar que a presente declaração de voto visa, tão somente, tratar sobre um dos tópicos abordados no presente caso, qual seja, o direito à restituição decorrente da inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

O Relator, ao julgar a presente demanda, entendeu pelo indeferimento do pleito do contribuinte neste ponto, por entender que o ICMS incidente sobre as mercadorias vendidas deveria integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, visto que não haveria amparo legal para a exclusão do tributo estadual em tela da base de cálculo das referidas contribuições (tal exclusão não estaria elencada dentre as que são legalmente admitidas, discriminadas no § 3º do artigo 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003).

Dada a devida vênia aos fundamentos constantes do voto do Relator, ouso discordar das conclusões constantes do mesmo, consoante fundamentos a seguir explanados.

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.

Sobre o tema, é válido destacar que a ADC 18 o STF não suspendeu o prosseguimento do julgamento objeto do RE nº 240.785. Ao contrário, vê-se que o RE 240.785 já foi definitivamente julgado, 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 lembrar – 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, destaque-se que 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.

Este é, portanto, o atual cenário do tema perante o Supremo Tribunal Federal: **ao passo que não há nenhuma decisão determinando a aplicação cogente do entendimento expresso no RE nº 240.785 (decisão sem efeitos vinculantes)**, tampouco há qualquer

impedimento na sua adoção (ADC 18 não possui o condão de suspender a aplicação do entendimento exposto no RE nº 240.785).

Quanto à base de cálculo do PIS e da COFINS, o entendimento constante da decisão prevalente foi 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.

Entendo, contudo, 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 redefina 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

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).

Daí 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 deslembradas 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. I/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.

Ou seja, concluiu o STF, ainda que em decisão não sujeita ao rito da repercussão geral, que o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. Conclusão esta com a qual concordo, e cujos fundamentos adoto como razão de decidir.

Até porque, 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.

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.

Da conclusão

Voto, portanto, no sentido de **dar parcial provimento** ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, para fins de reconhecer o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

(assinado digitalmente)

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões