



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

**Processo n°** 11030.903985/2012-38  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3803-005.424 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2014  
**Matéria** COFINS - RESTITUIÇÃO  
**Recorrente** INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS MARAU LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

**BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS.**

Inclui-se na base de cálculo da contribuição a parcela relativa ao ICMS devido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte, eis que toda receita decorrente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços corresponde ao faturamento, independentemente da parcela destinada a pagamento de tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hércio Lafetá Reis.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado- Presidente.

(assinado digitalmente)

Jorge Victor Rodrigues - Relator.

(assinado digitalmente)

Hércio Lafetá Reis – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinθο Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Redator designado), Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues (Relator).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da DRJ Belo Horizonte/MG que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada por Indústria de Plásticos Marau Ltda., esta manejada em decorrência da emissão de despacho decisório em que a repartição de origem denegara o Pedido de Restituição formulado, pelo fato de que o pagamento declarado já havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte alegara que o indébito decorreria de pagamento a maior da contribuição, em razão do cálculo efetuado com base na totalidade da receita bruta auferida no período, sem a exclusão da parcela referente ao ICMS, que, no seu entender, por se revestir da qualidade de ingresso, não integraria o conceito de faturamento.

A DRJ Belo Horizonte/MG não reconheceu o direito creditório por considerar que inexistiria previsão legal que autorizasse a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição.

Registre-se que, em sua decisão, a Delegacia de Julgamento não fez qualquer juízo de valor ou mesmo qualquer referência ao conjunto probatório trazido aos autos pelo contribuinte, restringindo sua análise à matéria de direito.

Cientificado da decisão de primeira instância em 27 de setembro de 2013, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 22 de outubro do mesmo ano e reiterou seu pedido de restituição, repisando os mesmos argumentos de defesa.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Jorge Victor Rodrigues.

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

A matéria devolvida ao Tribunal *ad quem* se circunscreve à inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Acerca desta matéria há o reconhecimento da repercussão geral pelo STF, por meio de acórdão publicado no DJE de 16/05/2008, *ex vi* da Ata nº 11 de 12/05/2008, DJE nº 88, divulgado em 15/05/2008. Em 27/08/2013 restaram os autos conclusos à Min. Rel. Cármen Lúcia (RE 574.706, leading case).

Para os fatos acima narrados o RICARF/2009 orientava ao colegiado quais os procedimentos a serem adotados, *ex vi* do disposto nos §§ 1º e 2º do seu artigo 62-A, ou seja pelo sobrestamento do julgamento do recurso até que seja proferida a decisão nos termos do art. 543-B, da Lei nº 5.869/73 (CPC). Tudo isto encontra-se consubstanciado no **RE 574706 RG / PR, cuja ementa transcreve-se adiante:**

### **REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.**

**Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA**

**Julgamento: 24/04/2008.**

**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.**

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes e Ellen Gracie. Ministra CÁRMEN LÚCIA Relatora

**Publicação:** DJe-088 DIVULG 15-05-2008 PUBLIC 16-05-2008. EMENT VOL-02319-10 PP-02174. Tema 69 - Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.- Veja RE 240785.

Por fim foi editada a Portaria CARF nº 001, de 03/01/2012, que estabelecia os procedimentos a serem adotados para o sobrestamento de processos de que trata o § 1º do art. 62-A do RICARF/09, por meio do caput e parágrafo único do seu artigo 1º.

Como visto há a decisão pelo STF de reconhecimento da repercussão geral nos termos do artigo 543-B, da Lei nº 5.869/73, como também há a orientação expressa para o sobrestamento do julgamento que verse sobre a mesma matéria sob a égide desse *mandamus*, ou seja, as orientações emanadas dos respectivos Regimentos Internos se coadunam.

Destarte, recentemente, veio a Portaria MF nº 545/2013, DOU de 20/11/13, para alterar o RICARF/09, notadamente no que atine aos §§ 1º e 2º do artigo 62-A, senão vejamos os dispositivos contidos no artigo 1º desta Portaria.

*Art. 1º Revogar os parágrafos primeiro e segundo do art. 62-A do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, publicada no DOU de 23 de junho de 2009, página 34, Seção 1, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF.*

De sorte que não há a controvérsia atinente ao sobrestamento, resta o pronunciamento acerca da questão da legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições, por conseguinte da cobrança do tributo nessa condição. Confira-se:

A Constituição Federal criou o tributo e traça a moldura para que o legislador ordinário (respeitados limites) institua a exação tributária cuja competência lhe foi outorgada.

Para a instituição válida da exação, como regra, a lei ordinária deverá contemplar alguns critérios, quais sejam: a) material, temporal e espacial, localizados no antecedente da estrutura da norma jurídica; b) critérios pessoal e quantitativo no conseqüente dessa norma, também de nominados de Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT. Tudo o que se refere a tributo e a exação tributária passa por esta regra.

Feitas tais considerações passo à construção da norma jurídica em sentido estrito (regra matriz de incidência tributária) das contribuições sociais instituídas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente.

(a) Regra-matriz de incidência do PIS Não-Cumulativo: De acordo com o disposto na Lei nº. 10.637/02, a regra-matriz de incidência tributária do PIS Não-Cumulativo pode ser construída da seguinte forma, *in verbis*:

*Lei n.º. 10.637/02.*

*“Art. 1.º. A contribuição para o PIS/PASEP tem como fato gerador o faturamento mensal (...);*

*§ 2.º A base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP é o valor do faturamento (...).” (Grifei)*

Como dito na lei, tem-se:

- Critério material: auferir FATURAMENTO (Art. 1º, caput)
- Critério temporal: mensal (Art. 10);
- Critério espacial: no âmbito nacional;
- Critério pessoal: União (sujeito ativo) e pessoa jurídica que auferir faturamento (sujeito passivo) - (Art. 4º);
- Critério quantitativo: Base de cálculo – Valor do Faturamento (Art. 1º, § 2º); Alíquota – 1,65% (Art. 2º).

Do cotejo entre hipótese de incidência e a base de cálculo verifica-se que o fato signó presumível de riqueza eleito pelo legislador ordinário para instituir o PIS Não-Cumulativo foi o faturamento, o qual foi afirmado pela base de cálculo.

(b) Regra-matriz de incidência da COFINS Não-Cumulativa: Assim estabelece o caput e o § 2o do artigo 1o da Lei nº 10.833/03, *in verbis*:

*Lei n.º. 10.833/03.*

*“Art. 1.º. A contribuição para a COFINS tem como fato gerador o faturamento mensal (...);*

§ 2º A base de cálculo da contribuição para a COFINS é o valor do faturamento (...)” (Grifei)

Como dito na lei, tem-se:

- Critério material: auferir FATURAMENTO (Art. 1º, caput);
- Critério temporal: mensal (Art. 10);
- Critério espacial: no âmbito nacional;
- Critério pessoal: União (sujeito ativo) e pessoa jurídica que auferir faturamento (sujeito passivo) - (Art. 4º);
- Critério quantitativo: Base de cálculo – Valor do Faturamento (Art. 1º, § 2º); Alíquota – 7,6% (Art. 2º)

Igualmente ao PIS, observa-se do cotejo entre hipótese de incidência e a base de cálculo que a riqueza eleita pelo legislador ordinário para instituir a COFINS Não- Cumulativa foi o faturamento, o qual foi afirmado pela base de cálculo.

Pela dicção legal dos artigos 1º das Leis ordinárias vertentes não há qualquer dissonância entre a hipótese de incidência e a base de cálculo.

A base de cálculo, em seu desiderato nuclear, tem por escopo dimensionar economicamente o valor do fato que ensejou a tributação e, por isso, precisa, necessariamente, guardar estreita relação com o critério material consignado na hipótese de incidência.

Além da função mensuradora, a base de cálculo também tem o papel de confirmar, afirmar ou infirmar a hipótese de incidência, sendo certo que nesse último caso, ou seja, quando a base de cálculo tiver o condão de infirmá-la, deverá prevalecer o disposto no critério quantitativo, por servir como *discrímen* na averiguação da espécie tributária de que se cuida.

Na espécie, o critério quantitativo afirma a hipótese de incidência que é o faturamento. Assim, devem as contribuições sociais relativas ao PIS e à COFINS Não-Cumulativas incidir sobre as receitas advindas tão-somente da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços, ou seja, **o faturamento**.(Grifei).

A definição de faturamento pelo STF, sem maiores delongas, encontra-se no julgamento da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98. No que tange à base de cálculo eleita para a incidência do PIS e da COFINS, decidiram os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, em fixar do conteúdo semântico de faturamento, como sendo o das entradas decorrentes da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços. Nesse passo, para explicitar o conteúdo semântico do signo “faturamento” transcrevemos abaixo trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Cesar Peluzo:

“[...] Ainda no universo semântico normativo, faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem confundidas ou identificadas as operações (fatos) ‘por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas’.

[...] Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque poderá havê-la não operacional.

[...] Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções de gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um excesso de conotação e um déficit de denotação em relação àquele. Nem para atinar logo em que, como já visto, faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da ‘atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços’ (venda de mercadorias e de serviços). [...] Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início da vigência da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento.<sup>12</sup>” (grifamos).

No caso do PIS e da COFINS Não-Cumulativos o que se observa é que o legislador ordinário, apesar de possuir a competência tributária para tributar a receita, novamente contemplou, através de lei, que tais contribuições incidissem sobre o faturamento, adotando-o como critério material da hipótese e afirmando-o na base de cálculo. Todavia, ao definir faturamento, recaiu no mesmo equívoco deflagrado em relação à Lei 9.718/98, senão vejamos:

Lei nº. 10.637/02

“Art. 1º. A contribuição para o PIS/PASEP tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil;

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP é o valor do faturamento, conforme definido no caput (...)” (Grifei)

Lei nº. 10.833/03

“Art. 1º. A contribuição para a COFINS faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil § 2º A base de cálculo da contribuição para a COFINS é o valor do faturamento, conforme definido no caput (...)” (Grifei)

Note-se que a definição legal apresentada pelo legislador ordinário ao faturamento nas Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 é exatamente a mesma veiculada na Lei nº. 9.718/98, que foi repelida, brilhantemente, pelo Supremo Tribunal Federal.

Todavia, conforme se verifica da redação dos dispositivos legais que instituíram tais exações, bem como das regras-matrizes engendradas outrora, a receita não foi contemplada como critério material da hipótese muito menos como aspecto quantitativo dessas contribuições.

Por isso, em obediência ao magno princípio da Legalidade e, primordialmente, o sobre princípio da Segurança Jurídica, as exações vertentes deverão incidir tão-somente sobre o faturamento, sob pena de inconstitucionalidade e de ilegalidade.

Admitir-se o contrário implica na violação dos princípios constitucionais da Legalidade, Estrita Legalidade Tributária, Segurança Jurídica e Razoabilidade e, além disso, tem o condão de infringir entendimento já assentado pela Suprema Corte acerca da distinção entre os conteúdos semânticos de faturamento e de receita que, por sua vez, resulta na violação ao disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, cuja afronta passamos a ponderar.

Insta frisar que a definição legal adotada pelo legislador ordinário no caput dos artigos 1º das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/01 é simplesmente a mesma que a revista no § 1º, do artigo 3º, da Lei nº. 9.718/98, sobre a qual recaiu o peso da incompatibilidade com o sistema jurídico, consoante *decisum* da Suprema Corte que, pontificou, claramente, a distinção existente entre os conteúdos semânticos de faturamento e de receita.

Sendo assim, uma vez que novamente a intenção do legislador ordinário foi a de equiparar a abrangência dos fatos signos presuntivos de riqueza – faturamento e receita – como se albergassem a mesma qualidade de ingressos (entenda-se receita), então, é indubitável que recaiu em ilegalidade, na medida em que violou o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, que alude:

*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, 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.*

Tanto há discrepância entre os conteúdos semânticos dos signos faturamento e receita, que o legislador constituinte inseriu o disjuntivo “ou” no artigo 195, inciso I, “b”, da Constituição Federal, *ipsis litteris*

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na formada lei, incidentes sobre:...*

*b) a receita OU o faturamento.* (Grifei)

A distinção entre esses substantivos foi aventada pelo Ministro Marco Aurélio, no julgamento do RE 380.840/MG, nos seguintes termos: “A disjuntiva ‘ou’ bem revela que não se tem a confusão entre o gênero ‘receita’ e a espécie ‘faturamento’”.

Sobre a imprescindibilidade de se obedecer ao limite semântico do signo tratado pelo direito privado, segue a maciça jurisprudência excelsa:

“...TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A normapedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.” (STF, RE 380.940-5/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, por maioria, j. 09/11/2005, DJ 15/08/2006) – Destacamos.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS REALIZADA PELO ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/98. ART. 110 DO CTN. ALTERAÇÃO DA DEFINIÇÃO DE DIREITO PRIVADO. EQUIPARAÇÃO DOS CONCEITOS DE FATURAMENTO E RECEITA BRUTA. PRECEDENTES DO STJ E DO STF. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO PRETÓRIO EXCELSO. PRINCÍPIO DA UTILIDADE. PROCESSUAL. RESERVA DE PLENÁRIO. *INAPLICABILIDADE.*

...2. A Lei nº 9.718/98, ao ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS e criar novo conceito para o termo “faturamento”, para fins de incidência da COFINS, com o objetivo de abranger todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, invadiu a esfera da definição do direito privado, violando frontalmente o art. 110 do CTN...” (AgRg no Ag 954.490/SP, 1ª T., Rel. Min. José Delgado, v.u., j. 24/03/2008, DJ 24/08/2008) É imperiosa para a harmonia do sistema jurídico que a atividade legislativa se amolde aos limites traçados pelo ordenamento, principalmente quando se está diante do poder de tributar que implica, **sem dúvida alguma, na expropriação de parte do patrimônio dos**

contribuintes. Por isso, não pode o ente tributante agir de forma abusiva, alterando os conteúdos semânticos dos signos presuntivos de riqueza e, desse modo, gerar absoluta insegurança das relações jurídicas, posto que tal conduta fere o princípio da razoabilidade, como bem explicitou o Ministro Celso de Mello, na ADI-MC-QO 2551 / MG, in verbis:

“TRIBUTAÇÃO E OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. - O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. - 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. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.” (ADI-MC-QO 2551 / MG - MINAS GERAIS, Relator Min. CELSO DE MELLO, Julgamento: 02/04/2003, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação DJ 20-04-2006 PP-00005 – (grifei.)

(c) Já a Regra-matriz de incidência do ICMS: De acordo com o disposto na CF/88, a regra-matriz de incidência tributária do ICMS pode ser construída nos moldes do art. 155, c/c a LC nº 87/96, in verbis:

CF/88.

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

*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; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#)).*

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;*

*III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;*

*IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;*

*V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;*

*VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;*

*VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;*

*VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:*

*a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;*

*b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;*

*IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)*

*X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;*

*XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)*

*XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; [\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)*

*XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.*

*§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o*

*fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.*

*§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.*

*§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. [\(Incluído pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)*

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

*I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;*

*II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;*

*III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;*

*IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;*

*a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;*

*b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;*

*V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:*

*a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;*

*b) imposto de importação;*

*c) imposto sobre produtos industrializados;*

*d) imposto sobre operações de câmbio;*

*e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)*

*VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;*

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 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;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 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.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Complementarmente ao artigo 13 os artigos 8º e 15 também tratam de base de cálculo.

- Critério material: Sair mercadoria do estabelecimento de contribuinte; fornecer alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento; a transmissão, dentre outros estabelecidos no artigo 12 da LC nº 87/96.
- Critério temporal: é o momento da saída, do fornecimento, da transmissão, do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, etc, (Art. 12, LC 87/96);
- Critério espacial: no âmbito estadual;
- Critério pessoal: Estado/DF (sujeito ativo) e pessoa jurídica que promove a saída de mercadorias do estabelecimento (sujeito passivo) - (Art. 12);
- Critério quantitativo: Base de cálculo – O valor da operação (vide art. 12, I, III e IV); Alíquota – fixada pelo Senado Federal as alíquotas mínimas e máximas (CF/88, art. 155, § 1º, IV e § 2º, IV e VI);

Do cotejo entre hipótese de incidência e a base de cálculo verifica-se que o fato signo presuntivo de riqueza eleito pelo legislador ordinário para instituir o ICMS, em tese, foi o VALOR DA OPERAÇÃO, o qual foi afirmado pela base de cálculo.

Os elementos informadores da incidência e da base de cálculo da norma tributária ensejadora do PIS e da Cofins, bem assim da constituição da relação jurídico tributária não guarda nenhuma relação com aqueles elementos orientadores para incidência do ICMS, ou seja, as regras matrizes do PIS e da Cofins em nada se assemelha àquela do ICMS, razão o bastante para que o ICMS seja afastado da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Por outro enfoque:

A lei infraconstitucional deve identificar, pormenorizadamente, todos os elementos essenciais da norma tributária, principalmente no tocante à hipótese de incidência, sob pena de não poder ser exigida pelo fisco.

Nas palavras de XAVIER *apud* CARRAZZA descreve o mesmo que “a tipicidade pressupõe (...) uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para produção de efeitos” (p. 386, 2003).

Vale dizer que o princípio da Tipicidade Tributária não dá margem para o intérprete ou ao aplicador da lei para o exercício de entendimentos contraditórios, mais abrangentes ou restritivos ao descrito pela norma constitucional.

Dito isto e, considerando que o ICMS passou a integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins em razão da interpretação do contido no art. 2º da Lei nº 9.718/98, de que o faturamento corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade que ela exerça e a classificação contábil adotada para essas receitas (**art. 13, § 1º, I, da LC 87/96, ex vi "cálculo por dentro" - fator aplicado ao cálculo deste tributo de competência estadual, inadequado á questão posta em discussão**), é certo que esse conceito é totalmente distinto daquele fixado na LC 7/70 e na LC 70/91.

Por relevante cabe aqui o registro acerca da distinção entre os termos “receita” e “ingresso”, eis que a primeira é a quantia recebida/apurada/arrecadada, que acresce o patrimônio da pessoa física/jurídica, em decorrência direta ou indireta da atividade econômica por ela exercida. Já o ingresso pressupõe tanto as receitas como os valores pertencentes a terceiros (que integram o patrimônio de outrem), pois não importam em modificação do patrimônio de quem os recebe e implica em posterior entrega para quem pertence efetivamente.

É que o ICMS para a empresa é mero ingresso, para posterior destinação ao Fisco, entendido este como o titular de tais valores. Este é o entendimento da Terceira Turma do TRF da 3ª Região, que decidiu que o ICMS não deve integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins, reconhecendo outrossim o direito à compensação dos valores pagos indevidamente nos últimos dez anos.

Ainda que não concluído o julgamento da ADC 18 e do RE 240785/MG, o STF já sinalizou acerca do entendimento sobre a impossibilidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, cujo relator, o Exm.º Min. Marco Aurélio, assim ressaltou:

"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. (...) 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.

O fundamento da tese reside no fato de que **o ICMS constitui receita do ente tributante, ou seja, do Estado, não podendo integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins a cargo da empresa** sob pena de exigir-se tributo sem o devido lastro constitucional previsto no art. 195, inciso I, alínea "b" da Constituição Federal. Assim, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins fere os princípios da capacidade contributiva, razoabilidade, proporcionalidade, equidade de participação no custeio da seguridade social, imunidade recíproca e confisco à Constituição.

Filiaram-se ao voto do Relator os Ministros Ricardo Lewandowski, Carlos Ayres Britto, Cezar Peluso, Sepúlveda Pertence e Carmem Lúcia; o Ministro Eros Grau negou provimento ao recurso, faltando votar os Senhores Ministros Gilmar Mendes, Ellen Gracie e Celso Mello.

Diante de todo o exposto a Administração Pública somente poderá impor ao contribuinte o ônus da exação quando houver estrita adequação entre o fato e a hipótese legal de incidência do tributo, ou seja, sua descrição típica. É condição *sine qua non* para a exigibilidade de um tributo.

Neste contexto, nas palavras de Alberto Xavier (in Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, São Paulo, RT. 1978, pág. 37/38) “*a lei deve conter, em seu bojo, todos os elementos de decisão no caso concreto, de forma que a decisão concreta seja imediatamente dedutível da lei, sem valoração pessoal do órgão de aplicação da lei, o que decorre do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.*”

Assim, toda a atividade da Administração Tributária e os critérios objetivos na identificação do sujeito passivo, do valor do montante apurado e das penalidades cabíveis devem ser tipificados de forma fechada na lei. É a norma jurídica, consubstanciada, em regra geral, na lei ordinária que deverá descrever as hipóteses de incidência, não deixando brechas ao aplicador da lei, especialmente à Administração Pública, para uma interpretação extensiva, e mais, para o uso da analogia, ao seu bel prazer.

Portanto, sendo a definição de fato gerador a situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária principal, àquela de pagar tributo e, no caso do PIS e da Cofins, é auferir faturamento, não há se falar em inclusão do ICMS na base de cálculo desses tributos, eis que tanto o fato gerador, quanto a base de cálculo é totalmente diversa, não se coadunam.

O Ministro Cesar Peluzo, no voto-vista proferido no julgamento do RE nº. 350.950, foi peremptório ao atestar que: “**A base de cálculo é tão importante na identificação do tributo, que prevalece em relação ao fato gerador no caso em conflito.**”

Na hipótese sob exame não há qualquer discrepância entre o critério material e a base de cálculo preceituados em lei, posto que ambas contemplam o **faturamento** como fato signo presuntivo de riqueza para que as contribuições vertentes pudessem ser exigidas.

Contudo, mesmo que houvesse divergência entre aquele (critério material) e esse (critério quantitativo) – *ad argumentandum tantum* – é a base de cálculo que deverá prevalecer por ter o condão, inclusive, de desnaturalizar o tributo, conforme decisão pretoriana.

Nestesentido, uma vez que a base de cálculo eleita pelo legislador ordinário foi o faturamento – isso não há dúvidas – então, essa há que preponderar. Assim, é inconteste que sobre o PIS e COFINS Não-Cumulativos devem incidir sobre o faturamento, cujo aspecto semântico difere de receita, conforme já assentou a Suprema Corte. Não há se falar em valor da operação.

Há uma tendência, tanto nos Tribunais Regionais Federais como nos Superiores, notadamente no STF, de enxugar a base de cálculo dos tributos, de valores que não representam faturamento dos Contribuintes.

A decisão Plenária do STF excluindo o ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS nas operações envolvendo importações confirma esta tendência. Confira-se:

**Ementa:** TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. NÃO INCLUSÃO DO ICMS E DO ISS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO. DESNECESSIDADE DE PROVA PERICIAL. 1. O ICMS não deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, tendo em vista recente posicionamento do STF sobre a questão no julgamento, ainda em andamento, do Recurso Extraordinário nº 240.785-2. 2. Embora o referido julgamento ainda não tenha se encerrado, não há como negar que traduz concreta expectativa de que será adotado o entendimento de que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS. 3. O ISS - que como o ICMS não se consubstancia em faturamento, mas sim em ônus fiscal - não deve, também, integrar a base de cálculo das aludidas contribuições. 4. A parte que pretende a compensação tributária deve demonstrar a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior. 5. Na ausência de documento indispensável à propositura da demanda, deve ser julgado improcedente o pedido, com relação ao período cujo recolhimento não restou comprovado nos autos. 6. Deve ser resguardado ao contribuinte o direito de efetuar a compensação do crédito aqui reconhecido na via administrativa (REsp n. 1137738/SP). 7. A não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é matéria de direito que não demanda dilação probatória. O pedido de compensação soluciona-se com a apresentação das guias de recolhimento (DARF), que prescinde de exame por perito. 8. Precedentes. 9. Apelo parcialmente provido. TRF-3 - APELAÇÃO CÍVEL AC 23169 SP 0023169-44.2011.4.03.6100 (TRF-3) Data de publicação: 07/02/2013.

**Ementa:** TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. NÃO INCLUSÃO DO ICMS E DO ISS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. 1. O ICMS e, por idênticos motivos, o ISS não devem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS, tendo em vista recente posicionamento do STF sobre a questão no julgamento, ainda em andamento, do Recurso Extraordinário nº 240.785-2. 2. No referido julgamento, o Ministro Março Aurélio, relator, deu provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso, Carmen Lúcia e Sepúlveda Pertence. Entendeu o Ministro relator estar configurada a violação ao artigo 195, I, da Constituição Federal, ao fundamento de que a base de cálculo do PIS e da COFINS somente pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços, ou seja, sobre a riqueza obtida com a realização da operação, e não sobre o ICMS, que constitui ônus fiscal e não faturamento. Após, a sessão foi suspensa em virtude do pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes (Informativo do STF n. 437, de 24/8/2006). 3. Embora o referido julgamento ainda não tenha se encerrado, não há como negar que traduz concreta expectativa de que será adotado o entendimento de que o ICMS e, conseqüentemente, o ISS, devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS. 4. A impetrante tem direito, na espécie, a compensar os valores indevidamente recolhidos. No entanto, ela não comprovou ter pago as contribuições que pretende compensar,

mediante a juntada das guias de recolhimento. 5. A via especial do mandado de segurança, em que não há dilação probatória, impõe que o autor comprove de plano o direito que alega ser líquido e certo. E, para **isso**, deve trazer à baila todos os documentos hábeis à comprovação do que requer. Sem esses elementos de prova, torna-se carecedora da ação. Precedente do C. STJ. 6. Dessarte, quanto à compensação dos créditos, cujos pagamentos não restaram comprovados nos autos, a parte deve ser considerada carecedora da ação. 7. Apelação, parcialmente, provida.. TRF-3 - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA AMS 6072 SP 2007.61.11.006072-2 (TRF-3). Data de publicação: **16/06/2011**.

Finalmente vencida a questão da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, restou a questão de prova acerca da certeza e liquidez da existência do crédito alegado pela Recorrente, em quantidade o bastante para solver o débito existente na data da transmissão do Per/DComp, haja vista que o ônus probante cabe ao transmitente do referido documento, o que deve ser efetivado juntamente com a apresentação da manifestação de inconformidade, eis que preclui o direito de fazê-lo em outro momento processual, ressalvadas as hipóteses previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

No caso vertente o contribuinte não logrou demonstrar cabalmente a existência de crédito suficiente à satisfação da compensação, pois os documentos acostados se referem tão somente à existência de crédito, o que não é o bastante.

Neste aspecto, de os documentos apresentados pela Recorrente não serem o bastante e suficientes para demonstrar cabalmente acerca do quantum e da liquidez e certeza do crédito alegado, assiste razão ao juízo *a quo*, eis que aos mesmos deveriam se somar, no mínimo, as DCTF's correspondentes e o Livro Razão relacionados ao período de apuração objeto do pedido de restituição, em observância aos princípios da segurança jurídica, da verdade material, da razoabilidade e da proporcionalidade, esculpido no artigo 37, CF/88.

**É cediço que quando da apresentação de Per/DComp à repartição fiscal, por se tratar de iniciativa do próprio contribuinte, cabe ao transmitente o ônus probante da liquidez e certeza do crédito tributário alegado em valores superiores ao débito informado na DComp.**

Por sua vez à autoridade administrativa cabe a verificação da existência e regularidade desse direito, mediante o exame de provas hábeis, idôneas e suficientes a essa comprovação.

*Ex positis* oriento o meu voto pelo provimento parcial do recurso interposto.

É como voto.

Jorge Victor Rodrigues - Relator.

## Voto Vencedor

Conselheiro Hércio Lafetá Reis – Redator designado

Tendo sido designado pelo Presidente da 3ª Turma Especial para redigir o voto vencedor, passo a expor os fundamentos de fato e de direito em que ele se baseia.

Com base no relatório supra, contata-se que a controvérsia nos autos se restringe à existência ou não do direito de exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição.

De início, ressalte-se que permanece pendente, pelo prisma constitucional, a discussão acerca da exclusão do valor do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins. A matéria encontra-se sob análise do Supremo Tribunal Federal (STF) que já reconheceu a sua repercussão geral, estando pendente de julgamento o mérito do Recurso Extraordinário nº 574.706, cuja ementa tem o seguinte teor:

*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.*

Encontra-se pendente de julgamento, também, a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) <sup>1</sup>, cuja ementa da medida cautelar assim dispõe:

*EMENTA Medida cautelar. Ação declaratória de constitucionalidade. Art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. COFINS e PIS/PASEP. Base de cálculo. Faturamento (art. 195, inciso I, alínea "b", da CF). **Exclusão do valor relativo ao ICMS.** 1. O controle direto de constitucionalidade precede o controle difuso, não obstante o ajuizamento da ação direta o curso do julgamento do recurso extraordinário. 2. Comprovada a divergência jurisprudencial entre Juízes e Tribunais pátrios relativamente à possibilidade de incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, cabe deferir a medida cautelar para suspender o julgamento das demandas que envolvam a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. 3. Medida cautelar deferida, excluídos desta os processos em andamentos no Supremo Tribunal Federal*

Por não se ter ainda uma decisão definitiva de mérito no STF, não há que se invocar o art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI-CARF), em que se prevê a obrigatoriedade de os conselheiros reproduzirem o teor de decisão transitada em julgado em processos submetidos à regra da repercussão geral (art. 543-B do Código de Processo Civil – CPC).

Além do mais, tendo a Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013, revogado os parágrafos primeiro e segundo do mesmo art. 62-A do Anexo II do RI-CARF, desde então, não se perscruta mais acerca de possível sobrestamento de julgamentos no âmbito deste Colegiado enquanto pendente decisão definitiva no regime do art. 543-B do CPC.

Para a análise do mérito da presente controvérsia, não se pode perder de vista que o ICMS é imposto cujo cálculo se processa pelo método denominado “por dentro”, ou seja, o montante do imposto integra a sua própria base de cálculo; logo, pretender excluir o valor do imposto para cálculo do PIS e da Cofins é pretender reduzir o próprio faturamento.

Em conformidade com esse entendimento, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) editou a súmula nº 68 com o seguinte teor: *a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.*

Essa mesma conclusão tem sido exarada em outros julgados, como por exemplo na decisão contida no Recurso Especial nº 501.626/RS e no AMS 2004.71.01.005040-8/PR do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *in verbis*:

**REsp 501626 / RS**

**TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS: INCIDÊNCIA - INCLUSÃO NO ICMS NA BASE DE CÁLCULO.**

1. O PIS e a COFINS incidem sobre o resultado da atividade econômica das empresas (faturamento), sem possibilidade de reduções ou deduções.

2. Ausente dispositivo legal, **não se pode deduzir da base de cálculo o ICMS.** (grifei)

3. Recurso especial improvido.

**AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA**

Processo: 2004.70.01.005040-8

**Ementa: PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DA PARCELA DO ICMS.**

**Inclui-se na base de cálculo do PIS e da COFINS a parcela relativa ao ICMS devido pela empresa na condição de contribuinte (Súmula 258, TFR e Súmula 68, STJ), eis que tudo o que entra na empresa a título de preço pela venda de mercadorias corresponde à receita - faturamento -, independente da parcela destinada a pagamento de tributos.** (grifei)

Nesse sentido, tem-se que a receita de vendas de mercadorias configura o faturamento da pessoa jurídica, base de cálculo da contribuição, sendo irrelevante haver ou não tributo nela incluso, pois a Constituição Federal, ao atribuir competência à União para instituir a contribuição, não dissecou os elementos constituintes do termo linguístico “faturamento”, prevendo-se a incidência sobre todo o montante assim constituído.

Além do mais, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), “[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”.

Processo nº 11030.903985/2012-38  
Acórdão n.º **3803-005.424**

**S3-TE03**  
Fl. 83

Nos termos do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, a Cofins não cumulativa tem como fato gerador o faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, encontrando-se previstas no § 3º do mesmo artigo as exclusões autorizadas, havendo a previsão de exclusão de créditos de ICMS transferidos onerosamente a outros contribuintes do imposto, nos casos de operações de exportação (inciso VI do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003), mas somente nessa hipótese.

Dessa forma, conclui-se pela impossibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Redator designado