

## A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS PARA EMPRESAS OPTANTES PELO REGIME DE TRIBUTAÇÃO, COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO

Hudson Charles Gonçalves<sup>1</sup>  
Luís Antônio Licks Missel Machado<sup>2</sup>

### RESUMO

Este trabalho tem por objetivo principal discorrer sobre a questão da inconstitucionalidade da inclusão do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na composição da base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), para empresas optantes pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido, estabelecidas no Estado do Rio Grande do Sul. Este estudo apresenta uma pesquisa bibliográfica, descritiva e exploratória e por meio de análise da legislação tributária brasileira, foram explicitados os principais aspectos relativos às contribuições ao PIS e a COFINS, bem como a teoria de inconstitucionalidade do conceito de faturamento definido na Lei nº 9.718/98, pois defende-se que a parcela referente ao ICMS não é receita da empresa e sim do Estado, não caracterizando o conceito de faturamento constante na doutrina e em jurisprudência. No penúltimo tópico desta análise, é exemplificado o impacto financeiro da decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal brasileiro em relação aos montantes pagos pelo contribuinte brasileiro a título de PIS e COFINS. Os resultados obtidos demonstram que a União, por não querer abster de grande parcela de sua receita, vem pacificando interpretações equivocadas ao art. 195 da CF/88 que regula a base de cálculo das contribuições para a seguridade social.

**Palavras-chave:** PIS. COFINS. ICMS. Faturamento. Inconstitucionalidade.

### ABSTRACT

*This paper has as its main objective to discuss the unconstitutionality of the inclusion of the tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) in the tax base calculation of the Social Integration Program (PIS) and the Social Security Financing Contribution (COFINS), for companies that choose the taxation system based on Assumed Profits, established in the State of Rio Grande do Sul. With regard to the methodological approach adopted in this study both explicative and descriptive literature research were used. Moreover, it was through the analysis of the Brazilian tax legislation that the main aspects related to PIS and COFINS contributions were explained, as well as the theory of unconstitutionality of the billing concept dealt with in the law No. 9,718/98, once it argues that the installment related to the ICMS is not part of the company revenue, but that it is part of the State revenue instead, which does not define the concept of constant billing in the doctrine and in jurisprudence. In the penultimate topic of this paper, the financial impact of the decision taken by the Brazilian*

---

<sup>1</sup> Acadêmico do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – FACCAT. Email: hudsoncharles@hotmail.com.

<sup>2</sup> Professor do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – FACCAT. Mestre em Economia pela Universidade do Vale dos Sinos – UNISINOS. Email: licksmiselmachado@gmail.com.

*Supreme Court in relation to the amounts paid by the Brazilian taxpayer regarding PIS and COFINS is exemplified. The results obtained show that the Brazilian Union in order not to refrain from a large portion of its revenue finds itself providing mistaken interpretations of the article 195 of CF/88 that regulates the calculation base for social security contributions.*

**Keywords:** PIS, COFINS, ICMS, Revenue, Unconstitutionality.

## 1 INTRODUÇÃO

A atividade produtiva está cada vez mais onerosa devido à elevada carga tributária imposta para o setor, conforme Higuchi (2014). As pesquisas que medem a carga tributária comparam o total de tributos arrecadados no ano com o PIB e fornecem o percentual; no caso do Brasil, a maior carga tributária recai sobre as vendas de mercadorias (ICMS, IPI, PIS, COFINS E CIDE), enquanto nos países desenvolvidos a maior carga tributária está voltada para o imposto sobre renda, herança e doações de pessoas físicas.

Mattos (2012) afirma que ninguém é obrigado a pagar maior tributo do que o devido. O contribuinte possui, assim, liberdade para programar seus negócios e atividades de modo a ser impactado por menor carga fiscal, observando que o exercício desse direito encontra limites, tendo em vista que o contribuinte deve guardar seu comportamento de forma a não abusar do planejamento e gerar menor impacto fiscal. Isso porque, num Estado Democrático de Direito, o Estado necessita de recursos para entregar as prestações sociais que lhe são atribuídas, o que pressupõe uma distribuição justa dos encargos e prestações pecuniárias a cargo dos contribuintes.

Conforme Machado (2002), a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

O Supremo Tribunal Federal (STF), entendendo que o texto da CF/88 que se refere à base de cálculo das contribuições para a seguridade social, trata da venda de mercadorias e serviços, declarou inconstitucional o art.3º, §1º da Lei 9.718.

O STF, através do despacho prolatado pelo Ministro Celso de Mello, renovou as esperanças das empresas. Em referido despacho, o Ministro acolheu o pedido formulado pela confederação Nacional de transportes (CNT), para retornar o julgamento do Recurso Extraordinário nº. 240.785/MG.<sup>3</sup>

Para Feiteiro (2014) trata-se aqui de uma discussão que se arrasta desde 2006, acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. PIS e COFINS são contribuições instituídas pela Constituição Federal de 1988, destinadas a assegurar direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. À luz da legislação aplicável, para efeitos de retenção/recolhimento das contribuições sociais especificamente tratando de PIS/COFINS, são considerados contribuintes as pessoas jurídicas de direito privado, bem como todas aquelas a elas equiparadas pelo Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR.

Sobre o julgamento citado, Higuchi (2014) afirma que o entendimento dos Ministros foi de que faturamento compreende somente a receita obtida com a venda de mercadorias ou prestação de serviços e que a Emenda constitucional nº 20, que foi promulgada após a Lei nº 9.718, não obteve validade no sentido de torná-la constitucional.

Nesse contexto, o presente artigo tem por objetivo trazer a compreensão de que a parcela de ICMS contida no montante da receita bruta de vendas de mercadorias e serviços é receita do Estado, logo não integra o patrimônio do contribuinte e por consequência não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Procurou-se ainda analisar as legislações aplicáveis às contribuições para a seguridade social, demonstrar suas bases de cálculo definidas em Lei como sendo o faturamento e sua natureza enquanto contribuição e destinação específica, diferentemente do ICMS, que por ser imposto, tem sua natureza como uma obrigação ser repassado aos cofres dos ESTADOS e DF.

Para alcançar esse objetivo foi desenvolvida uma pesquisa bibliográfica, descritiva e exploratória, utilizando principalmente a legislação pertinente às contribuições ao PIS, à COFINS e do imposto ICMS, livros, artigos publicados em periódicos, sítios da justiça brasileira e pesquisas na internet.

A continuidade desse artigo seguirá com o embasamento teórico, os processos metodológicos utilizados na pesquisa, a apreciação dos resultados obtidos, e as considerações finais.

---

<sup>3</sup> VALOR TRIBUTÁRIO. Disponível em: <<http://www.valortributario.com.br/arquivos/5663>> acesso em 27/12/2014.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 A Atividade Financeira do Estado**

Machado (2002) define o Estado como uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o Direito. O Estado pode apresentar-se com governo centralizado, em uma única unidade, ou descentralizado, em unidades autônomas.

Castardo (2008) afirma que o ser humano busca a satisfação de suas necessidades, as fundamentais e aquelas oriundas de conquistas evolutivas. Viabiliza, contemporaneamente, através da vida em sociedade, que impõe determinadas situações, como a ordem coletiva, a manutenção da ordem interna do grupo, a prontidão para intervir em caso de agressão externa, bem como a implantação e a manutenção de instrumentos comunitários que, pela proporção, dada a população, não se satisfaz com a intervenção individual, ensejando a existência de uma organização interna, dotada de personalidade e investida de autoridade legitimada para os fins propostos.

Qualquer que seja a concepção de Estado é inegável que desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isto não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. (MACHADO, 2002, p. 23).

Castardo (2008), sobre a atividade financeira do Estado, diz que esse deve promover o bem comum. Para tanto, desenvolve diversas atividades, através dos serviços públicos, os quais exigem dispêndio de recursos financeiros. Tal atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades. Essa atividade, sob o ponto de vista econômico, retira numerário do setor privado transferindo-o para o setor público.

Conforme Machado (2002), a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

### **2.2 Tributo**

O código tributário nacional define tributo, em seu artigo 3º, da seguinte forma: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa

expressar, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Sobre o artigo 3º do CTN, Fabretti (2009) afirma que ao analisá-lo, pode-se resumir o conceito de tributo, afirmando que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária.

Também sobre o artigo 3º do CTN, Castardo (2008) escreve sobre a expressão em moeda ou cujo valor se possa exprimir afirmando uma redundância, uma vez que a prestação pecuniária somente pode ser em moeda. Expressar em moeda não significa ser avaliável em moeda, mas sua representação, como ocorre nos pagamentos com cheque, estampilha, vale postal etc.

Fabretti (2009) comenta que o CTN estabelece “que não sanção por ato ilícito”, pois nesse caso o pagamento compulsório refere-se à multa por infração fiscal e não a tributo. O autor também escreve que o tributo só pode ser exigido por lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. O fisco só pode agir na forma e nos estritos limites fixados em lei, sem o que haverá abuso ou desvio de poder.

Dispõe o Código Tributário Nacional:

Art.4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Fabretti (2009) comenta sobre o art. 4º do CTN, afirmando que tributo é gênero e as espécies são impostos, taxas e contribuições.

### **2.3 Imposto**

Conforme o Código Tributário Nacional: “Art. 16º Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Machado (2002) escreve sobre o artigo do CTN mencionado, afirmando que a obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado.

Para Castardo (2008), o fato gerador do imposto é uma situação presumida pelo legislador como reveladora de capacidade contributiva. Entende-se, assim, que o imposto

abranja a parte da renda necessária à vida do contribuinte, que se constitui no mínimo existencial. Contudo, cabe ao cidadão contribuir para o Estado na proporção das rendas que angaria, conforme CF/88, art. 145, §1º.<sup>4</sup>

Fabretti (2009) complementa, afirmando que o imposto é de competência privativa, atribuída pela CF, ou seja, é exclusivamente da união ou dos Estados ou dos Municípios ou do Distrito Federal (arts. 153 a 155 da CF).

## **2.4 Taxa**

Sobre a cobrança de taxas, Castardo (2008) afirma que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem cobrá-las no âmbito de suas respectivas atribuições em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes; (CF/88, art.145, II; CTN, art. 77, caput).

Machado (2002) afirma que a atuação estatal que constitui fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta, e não à coletividade em geral. Por isto mesmo, o serviço público cuja prestação enseja a cobrança da taxa de ser específico e divisível, de forma que somente assim será possível verificar uma relação entre esses serviços e o obrigado ao pagamento da taxa. Não é necessário, porém, que a atividade estatal seja vantajosa, ou resulte em proveito do obrigado.

Acerca do poder de polícia, Fabretti (2009) define-o, como a atividade da administração pública que limita e disciplina direito, interesse ou liberdade em razão do interesse público, sendo esses a segurança, a higiene, a ordem, os costumes, a disciplina da produção, do mercado, a tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais e coletivos.

## **2.5 Contribuição de Melhoria**

O código tributário nacional dispõe sobre Contribuição de Melhorias:

---

<sup>4</sup> Amaro (2010), afirma que o princípio da capacidade contributiva expresso no art. 145, § 1º, da CF/88, inspira-se na ordem natural das coisas, ou seja, onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela união, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I – publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descrito do projeto;
  - b) orçamento do custo da obra;
  - c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
  - d) delimitação da zona beneficiada;
  - e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
- II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
- III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

O autor Fabretti (2009) informa que a contribuição de melhoria desde a edição do CTN em 1966, já se caracterizava como uma terceira espécie de tributo, diferente do imposto e da taxa.

## 2.6 Empréstimo Compulsório

Instituído no artigo 148 da CF/88:

A união, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

- I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.
- II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Sobre o empréstimo compulsório, Castardo (2008) informa que é considerado um tributo, pois possui todos os requisitos constantes no art. 3º do CTN, mesmo que possua caráter de devolução.

## 2.7 Contribuição Social

Conforme Machado (2002), a contribuição social é uma espécie de tributo com a finalidade definida na constituição como de intervenção no domínio econômico, seguridade social e de interesse das categorias profissionais, prevista no artigo 149 da CF/88:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts.146, III,e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

### 2.7.1 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)

Fabretti (2009) define a CIDE como contribuições regulatórias utilizadas como ferramentas pela união para intervenção na economia do país, em forma de política econômica para enfrentar determinadas situações.

### 2.7.2 Contribuição de Interesse das Categorias Profissionais e Econômicas

Nas palavras de Castardo (2008), são contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais e econômicas, cujo fato gerador é o ato de seus contribuintes estarem na condição de filiados ou de beneficiários de órgãos sindicais da categoria.

### 2.7.3 Contribuição Para a Seguridade Social

De acordo com Ribeiro e Pinto (2014), o artigo 195 da CF estabelece que a seguridade social será financiada por toda a sociedade de forma direta e indireta nos termos da lei, com 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 forma da lei, incidentes sobre:
  - a. a folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
  - b. a receita ou o faturamento;
  - c. o lucro.
- II. do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201.
- III. Sobre a receita de concursos de prognósticos.
- IV. do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Machado (2002) complementa, afirmando que as contribuições de empregadores, trabalhadores e administradores de concursos de prognósticos com as quais financiam

diretamente a seguridade social, devem ingressar diretamente no orçamento da seguridade social.

## **2.8 PIS e COFINS**

Na visão de Higuchi (2014), a lei complementar nº 70 de 30-12-91, instituiu a COFINS conforme os termos do inciso I do artigo 195 da CF, calculada sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas por lei.

Portanto, o PIS e a COFINS são classificados como contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social.

O PIS, afirmam Ribeiro e Pinto (2014), foi criado pela lei complementar nº 7 de 7 de setembro de 1970, cujo o produto da arrecadação das contribuições devidas ao PIS e ao PASEP formam um fundo de amparo ao trabalhador que é vinculado ao Ministério do Trabalho e Emprego, onde parte desse fundo é aplicada em programas de desenvolvimento econômico e outra parte para pagamento do seguro-desemprego e abono salarial.

Nesse mesmo contexto, Fabretti (2009) escreve que tanto PIS como COFINS tornaram-se tributos não cumulativos pelas leis de números 10.637/02 e 10.833/03, portanto PIS e COFINS passaram a vigorar em dois sistemas: o não cumulativo e o cumulativo, fato que deixa mais complexa a legislação.

Conforme Ribeiro e Pinto (2014), o regime cumulativo é regido por várias leis, começando com as leis que criaram as contribuições para o PIS e para COFINS, que são a Lei 9.715/98 e a Lei 9.718/98 respectivamente e por outros dispositivos legais que alteraram essas Leis.

### **2.8.1 Contribuintes**

Em conformidade com Higuchi (2014), o sujeito passivo da obrigação tributária da contribuição social sobre o faturamento, conforme o art. 1º da LC nº 70/91 são as pessoas jurídicas em geral e a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda.

Para Ribeiro e Pinto (2014), a Lei nº 9.718/98 trata das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado.

Os autores completam afirmando que podemos considerar como contribuintes para o PIS e para a COFINS pelo regime cumulativo as pessoas jurídicas de direito público e

privado, as quais não estejam obrigadas ao recolhimento do imposto de renda com base no Lucro Real.

### 2.8.2 Fato Gerador

O PIS/PASEP tem como fatos geradores:

- 1.o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda;
2. a folha de salários das entidades relacionadas no art.13 e das cooperativas que excluam da receita qualquer dos itens enumerados no art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, e
3. as receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno, exceto as funções públicas.

Marcon (2013) escreve que de acordo com a Lei complementar nº 70, de 1991, a COFINS tem como fato gerador o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado, inclusive as a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda.

Fabretti (2009) complementa, afirmando que o fato gerador do PIS e da COFINS sendo o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua denominação ou classificação contábil.

### 2.8.3 Base de Cálculo

Contemplando as palavras de Ribeiro e Pinto (2014), a base de cálculo do PIS e da COFINS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, pelo regime cumulativo, é o faturamento.

Os autores afirmam que conforme a Lei nº 9.718/98, é considerado faturamento somente a receita bruta da pessoa jurídica. Portanto, as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica não compõe a base de cálculo dessas contribuições.

O Supremo Tribunal Federal (STF) declarou, por maioria, a inconstitucionalidade de dispositivo da Lei nº 9.718/98 que instituiu nova base de cálculo para a incidência de PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). No julgamento dos Recursos Extraordinários (REs) 357950, 390840, 358273 e 346084 o Plenário decidiu pela inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da norma.

Higuchi (2014) apresenta que a redação dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98 estabelece o faturamento como a base de cálculo de PIS e COFINS. Faturamento que corresponde à receita bruta e que entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para suas receitas.

Ribeiro e Pinto (2014) escrevem sobre a Lei 9.718/98 que no seu § 2º fala sobre as exclusões da receita bruta para a determinação da base de cálculo; os autores afirmam que se pode deduzir da base de cálculo: vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, IPI, ICMS (quando cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário), reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas.

#### 2.8.4 Alíquotas

Fabretti (2009) refere que conforme a Lei nº 9.718/98, a alíquota da COFINS fica em 3,0% e a alíquota do PIS 0,65%, tais alíquotas são para o regime cumulativo e serão aplicadas sobre o faturamento.

Consoante Pêgas (2014), a empresa tributada pelo lucro real será obrigada a utilizar o sistema não cumulativo, cujas alíquotas para as contribuições PIS e COFINS são 1,65% e 7,6%, respectivamente.<sup>5</sup> Mas essas empresas podem deduzir créditos permitidos em lei. PIS/PASEP (Lei nº 10.637/02) e COFINS (Lei nº 10.833/03).

### 2.9 ICMS

Previsto na CF/88 no art. 15, II que diz:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior.

Segundo Carrazza (2002), o ICMS é um imposto de competência estadual e distrital, ou seja, os Estados e o Distrito Federal mediante lei ordinária podem o instituir.

---

<sup>5</sup> Pêgas (2014), escreve sobre as alíquotas diferenciadas e reduzidas de PIS e COFINS que após o alargamento das bases de cálculo ocorridos em 1999, algumas atividades passaram a ter tratamento específico. Destaca-se as Leis regulamentadoras: Lei nº 9.718/98, Lei nº 10.336/01, Lei nº 10.560/02, Lei nº 10.865/04, Lei nº 11.116/05.

Sobre o ICMS, Ribeiro e Pinto (2014) complementam afirmando que cada um dos Estados bem como o Distrito Federal deve regulamentar a tributação desse imposto nas áreas de suas competências, disciplinados por lei complementar, tais como:

Definir seus contribuintes; dispor sobre substituição tributária; disciplinar o regime de compensação do imposto; fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias etc.

### 2.9.1 Contribuinte

Conforme o art. 12 do RICMS/RS:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou de bem ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Em complemento ao entendimento de contribuinte, Carrazza (2002) escreve sobre o sujeito passivo da tributação do ICMS, seja somente o produtor, o industrial ou o comerciante, cuja noção do conceito de produtor, industrial e comerciante é diferenciada da dimensão descrita no Direito Civil e Direito Empresarial.

Melo (2012), comenta que o artigo 2.045 do Código Civil revogou a Parte Primeira do código Comercial, ficando superada a definição de comerciante, substituída pela de empresário, considerado como quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para produção ou a circulação de bens ou de serviços.

### 2.9.2 Fato Gerador

Dispõe no RICMS/RS, no art. 4º:

Nas operações com mercadorias ou bens 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 de propriedade a terceiro de mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado;
- IV – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou do título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

- V – 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 expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
- VI – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;
- VII – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- VIII – da entrada no território do Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.
- IX – da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e que não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente.

Concordando com esse pensamento, Machado (2002) informa que o fato gerador do ICMS é o descrito na lei do Estado, ou do Distrito Federal que o instituiu.

### 2.9.3 Base de Cálculo

Ribeiro e Pinto (2014) definem como base de cálculo o valor sobre o qual deve ser aplicada a alíquota. A legislação do ICMS prevê base de cálculo conforme a natureza da operação.

Machado (2002) argumenta que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo.

Contribuindo, Carrazza (2002) apresenta que a base de cálculo do ICMS deve necessariamente ser uma medida da operação mercantil realizada.

### 2.9.4 Alíquota

Carazza (2002) apresenta que o Senado pode atribuir as alíquotas mínimas e máximas do ICMS, sendo que a alíquota interna de cada operação deve ser estipulada pelos Estados e o Distrito Federal.<sup>6</sup>

Martins (2003) completa escrevendo as características da alíquota do ICMS, sendo a obrigatoriedade de sua fixação por lei, possível variação em razão da essencialidade da mercadoria ou do serviço, objetivos da operação ou prestação. Esse mesmo autor (2003) afirma que as alíquotas do imposto (ICMS) estão previstas no RICMS, Livro I, arts. 26 a 29.

---

<sup>6</sup> Para fins da pesquisa foi utilizado a alíquota básica do Estado do Rio Grande do Sul que é de 17%. Porém destaca-se que em 24/09/2015 foi sancionado o PL 319 2015, que introduz modificação na Lei nº 8.820/89 (ICMS), o projeto de Lei aumenta a alíquota básica do tributo de 17% para 18% em 2016.

### 2.9.5 Não Cumulatividade do ICMS

Carrazza (2002), informa que o ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, instituído pela constituição como um dos traços característicos deste tributo.

Nesse mesmo contexto, Martins (2003) aponta que o ICMS é imposto não-cumulativo, ou seja, compensa-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Marcon (2013) escreve sobre a não cumulatividade do ICMS, como princípio tributário expresso no artigo 155, §2º, I da CF/88. Os Estados devem instituir e regulamentar a fim de assegurar a neutralidade na cadeia produtiva, independentemente do número de operações, ou seja, o total arrecadado de ICMS sobre determinada mercadoria desde a sua produção até o consumidor final será o mesmo, indiferente ao número de operações comerciais.

### 2.10 Lucro Presumido

Fabretti (2009) define o lucro presumido como um conceito tributário, cuja finalidade é de facilitar o pagamento do Imposto de Renda - IR, sem a complexidade da apuração pelo lucro real, sendo capaz de apurar o resultado antes do último dia útil do mês subsequente ao encerramento do trimestre.

Conforme Higuchi (2014), o artigo 13 da Lei nº 9.718, de 1998, na redação dada pelo art. 7º da Lei 12.814 de 2013, dispõe que a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78 milhões ou a R\$ 6,5 milhões multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

#### 2.10.1 Reconhecimento das Receitas

Para Ribeiro e Pinto (2014), o limite que autoriza a opção pelo lucro presumido, a receita bruta auferida pela pessoa jurídica no ano-calendário anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, conforme dispõe o RIR/1999.

Higuchi (2014) refere que a instrução normativa nº 104 de 24-08-98, veio permitir a adoção do critério de reconhecer as receitas das vendas de bens ou serviços, com pagamento a prazo ou em parcelas, na medida do recebimento, ou seja, regime de caixa, para as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido.

Ainda, na visão de Higuchi (2014), as pessoas sujeitas ao regime de tributação com base no lucro presumido poderão adotar o regime de caixa, para fins de incidência da contribuição para o PIS e COFINS, desde que adotem o mesmo critério em relação ao IRPJ e CSLL.

### 2.10.2 Base de cálculo do IRPJ

O autor Higuchi (2014) aponta que a base de cálculo do imposto de renda das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada aplicando-se percentuais definidos no art. 15 da Lei nº 9.249/95 (1,6%, 8%, 16% e 32%), conforme atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida no trimestre; deste resultado serão acrescidas outras receitas, rendimentos e ganhos de capital na forma do art. 25 da Lei nº 9.430/96.

### 2.10.3 Receita bruta

A definição de receita bruta para fins de apuração do imposto de renda está mencionada no artigo 224 do RIR/99:

A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31). Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

Ribeiro e Pinto (2014) exemplificam a mencionada “operação de conta alheia”, como comissões auferidas na venda de bens ou serviços por conta de terceiros.

#### 2.10.4 Alíquota

Conforme Higuchi (2014), a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, é de 15% e será aplicada sobre a base de cálculo.

Ainda, segundo o mesmo autor, a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração, está sujeita à incidência de adicional do imposto de renda à alíquota de 10%, em conformidade com § 1º do art. 3º da Lei nº 9.249/95 e nova redação dada pelo art. 4º da Lei nº 9.430/96.

### 2.11 A Inconstitucionalidade

Em conformidade com Marcon (2014), é inconstitucional a inclusão do valor cobrado de ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, porque o ICMS é tributo da espécie imposto e como tal é receita pública Estadual, e não do contribuinte, razão pela qual deve ser excluído da base de cálculo das referidas contribuições.

Contemplando as palavras de Morais (2014), como tributo estadual que o ICMS é, esse considerado despesa dos sujeitos passivos do PIS e da COFINS, é injurídico tentar incluí-lo na hipótese de incidência na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS e a sua inclusão resulta em tributação de riqueza que não pertence ao contribuinte.

De acordo com relato do Desembargador Federal Leomar Barros Amorim de Sousa da 8ª Turma do TRF da 1ª Região, em AMS. Nº 2007.38.03.002648-0:

Se o ICMS é despesa do sujeito passivo das contribuições sociais previstas no art. 195, I, CF e receita do Erário Estadual, é injurídico tentar englobá-lo na hipótese de incidências destas exações, posto que configuraria a tributação de riqueza que não pertence ao contribuinte.

Em complemento ao relato, Morais (2014) diz que o ICMS corresponde à despesa do sujeito passivo das contribuições sócias previstas no art. 195, I, CF e em hipótese alguma é receita da empresa.

## 2.12 Faturamento

Para Carrazza (2002), a constituição federal não criou nenhum tributo, mas autorizou as pessoas políticas a fazê-los, definiu a norma-padrão, apontando direta ou indiretamente a possibilidade de incidência, o sujeito ativo e passivo, bem como base de cálculo e alíquota possíveis.

Ainda, de acordo com Carrazza (2002), embrionariamente todos os tributos estão estruturados na constituição, dessa forma as pessoas políticas não podem enquanto tributam, afastar-se dos arquétipos constitucionais.

Conforme Freitas (2014), quando a constituição tratando em contribuição social para a seguridade social, alude à faturamento, é necessário buscar no Direito empresarial este conceito.

Freitas (2014) informa que faturamento, para o Direito empresarial, nada mais é do que a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas por empresas que por imposição legal estão sujeitas ao recolhimento da COFINS e do PIS.

Carrazza (2002) define faturamento como contrapartida econômica auferida pelas empresas em razão da atividade econômica desempenhada, enquanto nessa contrapartida possa existir um componente correspondente ao ICMS devido, que não integra nem adere ao conceito de faturamento.

## 2.13 Princípio da legalidade tributária

Segundo Machado (2002), pelo princípio da legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (CF/88, art. 150, inc. D).

Nesse contexto, Souza, Carmo, Ribeiro e Martins (2012) argumentam que a Constituição brasileira é formal, pois apresenta-se de forma escrita em uma carta pública solenemente, onde a mesma elege critérios para sua formação e das normas nela contidas. Ela é legal, pois se encontra no topo da hierarquia jurídica.

Ainda, esses autores apresentam que a Constituição brasileira, sendo lei suprema, há de dizer que a inconstitucionalidade é também ilegalidade, nesse caso, contra a Lei maior do Estado, quebra da hierarquia jurídica.

O pesquisador Feiteiro (2014) informa que PIS e COFINS são espécies tributárias anônimas, inseridas no ordenamento jurídico pela CF/88, destinadas a assegurar direitos à saúde, à previdência e à assistência social.

Para Freitas (2014), o Decreto-Lei nº 27, de 14 de novembro de 1966, acrescentou o artigo 217 à Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que visava afastar qualquer dúvida quanto à compatibilidade e incidência das contribuições sociais, hoje tratadas no art. 195 da CF/88, regulamentadas pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Feiteiro (2014) contribui para a discussão, apontando que recentemente, com o advento da MP nº 627/2013, posteriormente convertida em Lei nº 12.973, de maio de 2014, o fato gerador do PIS/COFINS corresponde ao total das receitas auferidas no mês, pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação contábil.

De acordo com Estigara e Pscheidt (2014), a CF/88 foi alterada pela Emenda constitucional nº 20, que passou a contemplar a base de cálculo das contribuições, a receita ou o faturamento; na sistemática cumulativa regulada pela Lei 9.718/98, continua a vigorar a base de cálculo o faturamento.

Seguindo a linha de pensamento de Feiteiro (2014), o ICMS não se enquadra no conceito constitucional de receita bruta, pois não tem natureza de receita, não revela medida de riqueza, não denota capacidade contributiva e não é receita típica de ninguém.

Completando com as palavras de Carrazza (2002), integrar o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que o contribuinte passe a calcular exações sobre receita que não lhes pertencem, mas ao Estado ou ao Distrito Federal.

## **2.14 Supremo Tribunal Federal**

Conforme definição do art. 102 da CF/88, o Supremo Tribunal Federal (STF) é o órgão de cúpula do Poder Judiciário, e a ele compete, precipuamente a guarda da Constituição.

De acordo com o art. 101 da CF/88, o STF é composto por onze Ministros, brasileiros natos (art. 12, § 3º, IV da CF/88), escolhidos dentre cidadãos com mais de 35 e menos de 65 anos de idade, de notável saber jurídico e reputação ilibada, e nomeados pelo Presidente da República, após aprovação por maioria absoluta do Senado Federal.

Entre as principais atribuições do STF está a de julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, a ação declaratória de

constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, dentre outras previstas no art. 102, I da CF/88.

### **2.15 Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**

Conforme Marcon (2013), o Recurso Extraordinário nº 240.785 ingressou na Suprema Corte no ano de 1998, na época com o voto do Relator Ministro Marco Aurélio conhecendo e dando provimento ao Recurso e acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence. Após o voto negativo do Ministro Eros Gral, o julgamento foi suspenso em setembro de 1999.

Ainda, contribuindo para o discurso, Ribeiro (2011) informa que o Recurso Extraordinário nº 240.785, interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região considerou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, em desfavor da empresa Auto Americano. Tal julgamento se encontra pendente desde 1999, já havendo 06 votos favoráveis aos contribuintes e 01 favorável à União Federal.

Extraíndo do Informativo 161 do STF, tem-se o entendimento da violação ao art. 195 da CF de 1988, conforme segue:

Iniciado o julgamento de recurso extraordinário em que se alega a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, conforme autorizado pelo art. 2º, parágrafo único, da LC 70/91. O Min. Marco Aurélio, relator, votou no sentido do conhecimento e provimento parcial do recurso, por entender estar configurada a violação ao art. 195, I, da CF, tendo em vista que a base de cálculo 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 ICMS, que constitui ônus fiscal e não faturamento ("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 forma da lei, incidentes sobre: b) a receita ou faturamento"). Após, o julgamento foi adiado em virtude do pedido de vista do Min. Nelson Jobim.

De acordo com Ribeiro (2011), no julgamento do RE 240.785/MG, o Ministro Eros Grau negou provimento ao recurso por considerar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS, porque está incluído no faturamento, haja vista que é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria.

Em concordância com o que consta no Informativo nº 437 do Supremo Tribunal Federal, na sessão plenária de 22/03/2006, o Tribunal retomou julgamento do RE 240.785/MG em que se discute a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo

da COFINS, conforme autorizado pelo art. 2º parágrafo único, da LC 70/91 - v. informativo 161.

Ribeiro (2011) comenta que na sessão mencionada, o Tribunal, por maioria, conheceu o recurso. Vencidos no ponto os Ministros Cármen Lúcia e Eros Grau, que dele não conheciam por considerarem ser o conceito de faturamento matéria infraconstitucional.

Segundo Feiteiro (2014), o STF no final do ano de 2014, através do despacho prolatado pelo Ministro Celso de Mello, acolheu o pedido formulado pela confederação Nacional de transportes, para retomar o julgamento do RE nº 240.785/MG.

Notícia publicada no Site do Supremo Tribunal Federal, em 08/10/2014 informa que foi concluído o julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785, sendo que os ministros, por maioria dos votos, deram provimento ao recurso do contribuinte, o qual obteve o direito à redução da base de cálculo da COFINS.

A decisão do Ministro Marco Aurélio, referente ao RE nº 240.785/MG informa que :

[...] 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, considerando o faturamento, o valor correspondente ao ICMS. Com isso, inverte os ônus da sucumbência, tais como fixados na sentença prolatada.

Feiteiro (2014) assevera que tal decisão proferida pelo STF no recurso extraordinário abrange o pedido formulado por uma empresa específica, e depois, a decisão pode ser ampliada aos casos de mesma natureza.

André dos Santos (2014) assegura que o STF voltará a analisar o tema, no RE nº 574.706, esse com repercussão geral, e na ADC nº18, restando a expectativa de qual vai ser a palavra final da Suprema Corte sobre essa questão.

Morais (2014) complementa, afirmando ser viável a impetração de mandado de segurança pelos contribuintes do ICMS, com o objetivo de ter assegurado seu direito de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS.

## **2.16 Ação Declaratória de Constitucionalidade Nº 18 – ADC n.18**

Segundo Marcon (2013), a Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18, proposta pelo Presidente da República, representado pelo Advogado Geral da União, foi distribuída em 10 de outubro de 2007, ao então Relator Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, falecido no ano de 2009. Nessa época o processo já contava com nove volumes.

Campos (2013) endossa que o objetivo da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18 é a declaração de constitucionalidade do artigo 3º, § 2º, inciso I da Lei nº 9.718/98 em face do dispositivo constitucional previsto no artigo 195, inciso I da Constituição Federal.

Conforme publicação do Conselho Regional de Contabilidade de Sergipe, na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, a União pede a constitucionalidade do cálculo em que as contribuições incidem sobre a receita bruta das empresas, resultado da venda de mercadorias e serviços. Sobre a venda dessas mercadorias incide a cobrança do imposto ICMS, dessa forma no cálculo da COFINS e do PIS está embutido o imposto.

Visentini (2012) assegura que a Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18, é uma tentativa de reverter a decisão de Inconstitucionalidade no RE 240.785/MG; o ajuizamento da Ação também busca modular os efeitos da decisão, para que se houver decisão similar à do RE 240.785/MG, essa não tenha eficácia *extunc*.

Para Melo (2012), a Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18 foi proposta mediante as assertivas de que alguns julgados concluíram pela validade da norma, incluindo o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS (súmulas nº 68 e nº 94 do STJ), e outras decisões excluíram o valor pago de ICMS da base de cálculo da COFINS (STJ – TRF – 1ª Região), bem como errônea interpretação da legitimidade do art. 3º, § 1º, I da Lei nº 9.718/98 que pode causar insegurança nas relações tributárias, com impacto sobre as contribuições ao PIS na medida em que possuem a mesma metodologia de cálculo que a COFINS.

Marcon (2013) declara que em defesa oral da tese da Fazenda no Plenário, o então Advogado-Geral da União, José Antonio Dias Toffoli, advertiu que caso fosse excluído o ICMS da base de Cálculo do PIS e da COFINS, a arrecadação do governo sofreria perda anual equivalente a doze bilhões de reais. Lembrou ainda que caso o Supremo Tribunal arbitrasse a cobrança retroativa das contribuições que porventura consideradas indevidamente recolhidas, o prejuízo passaria para sessenta bilhões de reais.

O julgamento do mérito da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18 ainda não ocorreu.

## **2.17 Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**

Marcon (2013) refere que o Recurso Extraordinário n. 574.706/PR chegou ao STF em 13/12/2007, e em 04/01/2008 foi distribuído à Ministra Carmen Lúcia.

Segundo nota da consultoria Studio Fiscal (2014), o RE 240.785/MG e o RE 574.706/PR junto com a Ação Direta de Constitucionalidade 18/DF, todos tratam da

possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, discutindo se a parcela de ICMS constante integra o conceito de faturamento e/ou receita bruta na LC 70/91 e Lei nº 9.718/98, frente à previsão contida na alínea “b”, I, art. 195, da CF/88.

De acordo com Monteiro Junior e Gregolin (2014), em 8/10/2014 o STF determinou por maioria dos votos 7 a 2, que o ICMS não inclui a base de cálculo da COFINS. No entanto tal decisão tem efeito apenas *inter partes*, ou seja apenas para as partes figuravam no processo RE 240.785/MG, porém aguarda-se a apreciação do RE 574.706/PR com repercussão geral reconhecida, o qual terá impacto para todos os contribuintes e sedimentará o entendimento da Suprema Corte no que tange à matéria.

Castro (2014), diz que dos nove Ministros que participaram do julgamento do RE 240.785/MG, apenas cinco ainda estão ativos na Suprema Corte. São eles: Ministros Marco Aurélio, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia e Gilmar Mendes. Destes apenas os 4 primeiros manifestaram-se a favor dos contribuintes, ou seja, existe chance de reversão do entendimento a respeito da matéria, em prol do Fisco.

Concordando com o exposto por Castro, Monteiro Junior e Gregolin (2014), afirmam que um ponto que pode pesar no entendimento dos Ministros e que se vale a Advocacia Geral da União, é que com a Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, a AGU estima uma contingência de R\$ 250 bilhões para o Estado brasileiro, os quais teriam de ser arcados pelos cofres públicos. Porém os contribuintes demandantes nunca tiveram a oportunidade de argumentar a efetividade dessa consequência.

Segundo Marques Neto (2015), diante desse expressivo valor levantado pela AGU, caso no julgamento da repercussão geral tenha-se uma eventual confirmação da decisão proferida no RE 240.785, provavelmente a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional pedirá a modulação dos efeitos da decisão, o que significa que o STF poderá definir uma data para que a partir dessa a declaração de inconstitucionalidade tenha efeito.

O julgamento do REn. 574/706/ PR ainda não ocorreu.

### **3 METODOLOGIA**

Nos subitens dessa seção apresenta-se a metodologia da pesquisa, a coleta dos dados e o enquadramento metodológico.

### **3.1 Coleta das informações**

As informações utilizadas para desenvolver a fundamentação teórica foram obtidas principalmente da legislação pertinente às contribuições do PIS, da COFINS e do imposto ICMS. Para complementar esta fundamentação utilizou-se livros, artigos científicos, periódicos e pesquisas na internet.

As informações sobre a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, foram retiradas de artigos de periódicos, artigos de juristas publicados na internet, livros e sítios do Poder Judiciário brasileiro.

### **3.2 Enquadramento metodológico**

Este trabalho enfoca-se na questão da não incidência do ICMS na composição da base de cálculo do PIS e da COFINS; partindo desse ponto, realizou-se uma pesquisa visando a demonstrar a inconstitucionalidade de incluir um imposto na composição do cálculo para contribuições com fins específicos previstos na Constituição Federal.

Esta pesquisa é de natureza descritiva e exploratória; na visão de Gil (1999), a pesquisa exploratória é desenvolvida com o objetivo de proporcionar uma visão geral acerca de um determinado fato.

O desenvolvimento do trabalho foi realizado através das técnicas de pesquisa bibliográfica e documental.

### **3.3 Delimitação da pesquisa**

A pesquisa delimita-se em demonstrar a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, para empresas optantes pelo regime de tributação com base no lucro presumido, cujo regime de apuração das contribuições para o PIS e a COFINS por imposição da legislação é denominado e conceituado como cumulativo.

## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

O ponto norteador da pesquisa foi questionar se os valores devidos de ICMS poderiam ser agregados ao montante do faturamento das empresas e, conseqüentemente, servir como base de cálculo para as contribuições ao PIS e a COFINS.

No decorrer da análise observou-se que, tanto contribuintes como doutrinadores entendem ser direito do contribuinte excluir os valores devidos de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois os valores de ICMS são receitas do fisco do Estado e da União e não do contribuinte; para o contribuinte, os valores de ICMS são despesas.

A pesquisa aprofunda-se na análise do RE 240.785/MG, o qual após 15 anos teve seu mérito julgado em prol do contribuinte, que teve assegurado o direito de excluir os valores de ICMS da base de cálculo da COFINS.

Também se constatou que aguardam julgamento no STF a ADC n. 18 e o RE 540.706/PR ambos com o mesmo tema, buscando um posicionamento na questão-alvo dessa pesquisa.

Neste item também se apresentam duas tabelas: uma demonstrando a forma atual de apuração dos valores para as contribuições de PIS e COFINS. E outra tabela demonstrando a apuração dos valores das contribuições de PIS e COFINS, excluindo-se os valores de ICMS, caso o STF mantenha a mesma posição proferida no RE 240.785 para o julgamento da ADC 18 e no RE 540.706, esse último com efeito estendido a todos os contribuintes.

**Tabela 1: apuração do PIS e COFINS com base nas normas atuais**

PERÍODO	FATURAMENTO	VALOR DO ICMS 17%	VALOR DO PIS 0,65%	VALOR DA COFINS 3%	FATURAMENTO LÍQUIDO
JANEIRO	100.000,00	17.000,00	650,00	3.000,00	79.350,00
FEVEREIRO	100.000,00	17.000,00	650,00	3.000,00	79.350,00
MARÇO	100.000,00	17.000,00	650,00	3.000,00	79.350,00
ABRIL	100.000,00	17.000,00	650,00	3.000,00	79.350,00
MAIO	100.000,00	17.000,00	650,00	3.000,00	79.350,00
JUNHO	100.000,00	17.000,00	650,00	3.000,00	79.350,00
JULHO	100.000,00	17.000,00	650,00	3.000,00	79.350,00
AGOSTO	100.000,00	17.000,00	650,00	3.000,00	79.350,00
SETEMBRO	100.000,00	17.000,00	650,00	3.000,00	79.350,00
OUTUBRO	100.000,00	17.000,00	650,00	3.000,00	79.350,00
NOVEMBRO	100.000,00	17.000,00	650,00	3.000,00	79.350,00
DEZEMBRO	100.000,00	17.000,00	650,00	3.000,00	79.350,00
<b>TOTAIS</b>	<b>1.200.000,00</b>	<b>204.000,00</b>	<b>7.800,00</b>	<b>36.000,00</b>	<b>952.200,00</b>

Fonte: elaborado pelo acadêmico com valores fictícios.

**Tabela 2: apuração do PIS e COFINS com base nos efeitos após julgamento do RE 540.706**

PERÍODO	FATURAMENTO	VALOR DO ICMS 17%	NOVA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS	VALOR DO PIS 0,65%	VALOR DA COFINS 3%	FATURAMENTO LÍQUIDO
JANEIRO	100.000,00	17.000,00	83.000,00	539,50	2.490,00	79.970,50
FEVEREIRO	100.000,00	17.000,00	83.000,00	539,50	2.490,00	79.970,50
MARÇO	100.000,00	17.000,00	83.000,00	539,50	2.490,00	79.970,50
ABRIL	100.000,00	17.000,00	83.000,00	539,50	2.490,00	79.970,50
MAIO	100.000,00	17.000,00	83.000,00	539,50	2.490,00	79.970,50
JUNHO	100.000,00	17.000,00	83.000,00	539,50	2.490,00	79.970,50
JULHO	100.000,00	17.000,00	83.000,00	539,50	2.490,00	79.970,50
AGOSTO	100.000,00	17.000,00	83.000,00	539,50	2.490,00	79.970,50
SETEMBRO	100.000,00	17.000,00	83.000,00	539,50	2.490,00	79.970,50
OUTUBRO	100.000,00	17.000,00	83.000,00	539,50	2.490,00	79.970,50
NOVEMBRO	100.000,00	17.000,00	83.000,00	539,50	2.490,00	79.970,50
DEZEMBRO	100.000,00	17.000,00	83.000,00	539,50	2.490,00	79.970,50
<b>TOTAIS</b>	<b>1.200.000,00</b>	<b>204.000,00</b>	<b>996.000,00</b>	<b>6.474,00</b>	<b>29.880,00</b>	<b>959.646,00</b>

Fonte: elaborado pelo acadêmico com valores fictícios.

Analisando a segunda tabela, é notória a redução dos valores a pagar das contribuições; dessa forma, o contribuinte está cumprindo com as obrigações com o fisco estadual e com as contribuições sociais com o fisco federal, não deixando de assegurar suas obrigações. Porém, no entendimento da pesquisa, de forma mais correta e de acordo com as normas jurídicas e com a realidade contábil.

## 5 CONCLUSÃO

Este estudo buscou analisar a controvérsia que já se estende há alguns anos no intelecto de contribuintes, doutrinadores e Ministros do STF. Questiona-se se os valores de ICMS que é um tributo da espécie imposto, pode ser considerado ingresso de recurso ou incremento patrimonial, e assim ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Conclui-se com a pesquisa que é indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, pois é inconstitucional a inclusão do ICMS na base das contribuições à COFINS e ao PIS, já que um tributo estadual e distrital não significa receita do contribuinte, mas sim receita de terceiros, o Estado e o Distrito Federal.

Ressalta-se que não existe previsão constitucional para a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, mas existe a inclusão do ICMS na própria base de cálculo em caráter excepcional e com uma conotação jurídica distinta.

No conceito contábil destaca-se que o ICMS não constitui custo do produto, não integra o patrimônio do contribuinte, pois é um mero ingresso de valor que apenas transita pela sua contabilidade, não representa riqueza, tampouco faturamento.

PIS e COFINS são duas contribuições federais com destinações distintas e instituídas em épocas diferentes, mas ambas incidem sobre o faturamento. O PIS tem por objeto o financiamento do seguro-desemprego e do abono para os trabalhadores que ganham até dois salários mínimos. A COFINS destina-se ao custeio da seguridade social, a qual abrange a previdência, saúde e assistência social.

Um passo importante para o desfecho dessa celeuma envolvendo PIS, COFINS e a exclusão do ICMS do conceito de faturamento (e, portanto, da base de cálculo dessas contribuições), foi o julgamento do RE 240.785/MG, em que o mérito foi dado ao contribuinte. No julgamento, os Ministros, por maioria dos votos, entenderam que no ordenamento jurídico prevalece a soberania da Constituição Federal, onde está instituído o faturamento na alínea “b”, I, art. 195, como fato gerador das contribuições.

Mesmo com essa vitória do contribuinte no RE 240.785/MG onde teve o direito de excluir o ICMS da base de cálculo da COFINS, mas com efeito exclusivo para as partes envolvidas, aguarda-se o julgamento da ADC n. 18 e do RE 540.706/PR, esse com repercussão geral; espera-se que o STF mantenha o mesmo entendimento e também assegure o direito a todos os contribuintes de excluírem os valores de ICMS para fins de apuração das contribuições ao PIS e à COFINS.

Por fim, almeja-se que o presente estudo venha a contribuir para informar e assegurar aos contribuintes, o direito a excluírem os valores de ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS, através da segurança jurídica do STF, caso reconheçam a soberania da Constituição Federal e sua devida interpretação no cunho tributário em matéria de contribuição social.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 29 mar.2015.

\_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 11 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda Secretaria da Receita Federal. *Contribuição para PIS/PASEP e COFINS*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2005/pr808a860.htm>>. Acesso em: 04 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 240.785/MG*, Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgado em 24/08/2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br.htm>>. Acesso em: 26 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. *Apelação em Mandado de Segurança n. 2007.38.03.002648-0*. Rel. para Acórdão Desembargador Federal Leomar Barros Amorim de Sousa, Julgado em 13/11/2007.

CAMPOS, Thiago Farias. *O julgamento da ADC 18 pelo Supremo Tribunal Federal*. 15 Out. 2013, Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-julgamento-da-adc-18-pelo-supremo-tribunal-federal,45514.html>> . Acesso em: 31 Mai. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CASTARDO, Hamilton Fernando. *Primeiras linhas do Direito Tributário Nacional*. Campinas: Millennium Editora, 2008.

CASTRO, Danilo Monteiro de. *Ainda a discussão sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS*. Dez, 2014. Disponível em: <<http://dalmazzoecastro.com.br/ainda-a-discussao-sobre-a-inclusao-do-icms-na-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins/.htm>> . Acesso em 13 jul.2015.

*Contribuinte volta suas atenções para a ADC nº 18*. Conselho Regional de Contabilidade de Sergipe. Disponível em :<<http://crc-se.jusbrasil.com.br/noticias/100409956/contribuinte-volta-suas-atencoes-para-a-adc-n-18/.htm>>. Acesso em: 14 Jun. 2015.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. *Decreto nº 37.699 de 26 agosto de 1997*. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpcodDispositive=347863.htm>>. Acesso em: 12 abr. 2015.

ESTIGARRA, Adriana; PSCHIEDT, Kristian Rodrigo; *A lei 12.973/2014 e o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS: reflexos e possíveis questionamentos*. Jus Navigandi, Teresina, ano 19. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/31677.htm>>. Acesso em: 23 jan. 2015.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade Tributária*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FEITEIRO, AnaklaudiaFiladoro. *Exclusão do ICMS da base de Cálculo do PIS e da COFINS*. Artigo publicado na Internet. Disponível em: <<http://anaklaudia.jusbrasil.com.br/noticiais/127807551/exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins.htm>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

FILHO, Aristóteles Moreira. *A exclusão do ICMS da Base de Cálculo de PIS e COFINS: uma oportunidade de redução de custo fiscal*. Boletim eletrônico do Conselho Regional de

Contabilidade do Estado da Bahia. Disponível em: <[http://www.crcba.org.br/boletim/edicoes/aris\\_htm](http://www.crcba.org.br/boletim/edicoes/aris_htm)>. Acesso em: 30 nov. 2014.

FREITAS, Rinaldo Maciel de. *A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS*. Jus Navigandi, Teresina, ano 19. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/26736.htm>>. Acesso em: 24 jan. 2015.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas interpretação e prática*. 39. ed. São Paulo: IR publicações, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MARCON, Gabriela Almeida. *Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS: análise das principais discussões jurisprudenciais*. Florianópolis: Clube de Autores, 2013.

MARQUES NETO, João; *STJ sinaliza que também poderá decidir pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS*, 27 Abr. 2015. Disponível em: <<http://www.blog.bragamoreno.com.br/2015/04/stj-sinaliza-que-tambem-podera-decidir-pela-exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-pis-cofins/.htm>>. Acesso em: 13 jul. 2015.

MARTINS, Volésio Lauro. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. *Manual Prático do ICMS: principais operações e prestações*. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul, 2003.

MATTOS, Flavio. *Planejamento Tributário: uma visão geral*. Revista EMERJ, Rio de Janeiro, v. 15, n 59, p. 250-272, jul – set. 2012 Disponível em: <[http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista59/revista59\\_250.pdf.htm](http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista59/revista59_250.pdf.htm)>. Acesso em: 30 nov. 2014.

MELO, José Eduardo Soares de; *ICMS Teoria e Prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MONTEIRO JUNIOR, Nelson; GREGOLIN, Victor. STF pode alterar entendimento sobre inclusão do ICMS no cálculo da COFINS. *Revista Consultor Jurídico*, 15 Dez. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-dez-15/stf-alterar-entendimento-inclusao-icms-cofins.htm>>. Acesso em: 15 jul. 2015.

MORAIS, Roberto Rodrigues de. *COFINS e PIS: exclusão do ICMS de suas bases de cálculo tem ganho de causa de contribuinte no STF*. Jus Navigandi, out. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/32674/cofins-e-pis-exclusao-do-icms-de-suas-bases-de-calculo-tem-ganho-de-causa-de-contribuinte-no-stf.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

PÊGAS, Paulo Henrique. *PIS e COFINS*. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. *Introdução à Contabilidade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RIBEIRO, Pedro Melo Pouchain. *A incidência do PIS/COFINS sobre o ICMS*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20690/a-incidencia-do-pis-cofins-sobre-o-icms/htm>> . Acesso em: 07 Jun. 2015.

SANTOS, André Felipe Batista dos. ISS também deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS. *Revista Consultor Jurídico*, 1 out. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-out-01/andre-santos-iss-tambem-excluido-calculo-pis-cofins.htm>>. Acesso em: 26 abr. 2015.

SOUZA, Victor Hugo de; CARMO, Carlos Roberto Souza; RIBEIRO, Fabiano Martins; MARTINS, Vidigal Fernandes. *Planejamento e Controle Tributário: um estudo de caso brasileiro sobre (in)constitucionalidade na cobrança de Impostos e Contribuições*. Revista de Administração e Contabilidade. Faculdade Anísio Teixeira Feira de Santana-BA, v. 4, n. 2, p. 27-36, maio/agosto, 2012.

*STF julga inconstitucional a alteração da base de cálculo do PIS e da COFINS*. Brasília, 09 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=65889.htm>> Acesso em: 05 abr. 2015.

STUDIO FISCAL. *Tendências de Julgamentos do STF para o segundo semestre de 2014*. Disponível em: <<http://studiofiscal.jusbrasil.com.br/artigos/141502732/tendencias-de-julgamentos-do-stf-para-o-segundo-semester-de-2014/htm>>. Acesso em : 14 Jul. 2015.

VISENTINI, Rafael Henrique. *A constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS*. (RE) PENSANDO DIREITO, CNECEDigraf, ano 2, n. 4, jul/dez 2012, p.93-118. Disponível em: <<http://http://www.cnecsan.edu.br/revista/index.php/direito/search/authors/view?firstName=Rafael&middleName=Henrique&lastName=Visentini&affiliation=&country=/.htm>>. Acesso em : 7 jul. 2015.