



O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS

Gilmar Ferreira Mendes¹

Resumo: Analisa-se no artigo a constitucionalidade da inclusão do montante do ICMS na composição da base de cálculo da COFINS. A discussão está em saber se o valor relativo ao ICMS integra ou não o conceito de “a receita ou o faturamento” da pessoa jurídica, para fins do disposto no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal.

Palavras-chaves: COFINS; ICMS; receita; faturamento; base de cálculo.

Abstract: This article analyzes the constitutionality of the inclusion of the sum of ICMS (Brazilian state sales tax) in the amount of the COFINS (Contribution for the Financing of Social Security) tax base. The discussion is whether the relative amount of ICMS integrates or not of the concept of “income or revenue” of juridical persons, according to article 195, I, “b” of the Brazilian Federal Constitution.

Keywords: COFINS; ICMS; Brazilian tax system; income; revenue.

¹ Ministro do Supremo Tribunal Federal; Professor de Direito Constitucional nos cursos de graduação e pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB) e do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Doutor em Direito pela Universidade de Münster, Alemanha.

1. Introdução

O STF tem tido relevante papel na delimitação da competência constitucional da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, prevista no art. 195, I, “b”, da CF/1988 e disciplinada pela Lei Complementar 70/91, sobretudo na controvérsia quanto aos vocábulos “receita” e “faturamento” para efeito de determinação de sua base de cálculo.

Nos termos do dispositivo constitucional:

“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 o faturamento**”. (grifo nosso).

Não obstante a existência de precedentes, o debate referente à delimitação de faturamento ainda persiste. A propósito, no recente julgamento do RE 240.785/MG,² a Corte debruçou-se sobre a inclusão ou a exclusão, na base de cálculo da COFINS, do valor referente ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS. Em outras palavras, o valor referente ao ICMS compõe ou não a receita ou o faturamento do contribuinte?

Apesar de não ter pacificado a questão em definitivo, restando aberto o tema, inclusive com repercussão geral reconhecida,³ esse importante precedente iluminou muito bem a controvérsia e o próprio papel do STF, merecendo algumas considerações. O presente artigo foi elaborado a partir das considerações apresentadas pelo autor em seu voto no RE 240.785/MG, ocasião em que restou vencido, junto com o Ministro Eros Grau.

² RE 240.785/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe 16.12.2014.

³ RE 609.096 RG/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 2.5.2011; RE 592.616 RG/RS, Rel. Min. Menezes Direito, DJe 24.10.2008.

2. Contexto normativo e jurisprudencial da controvérsia

A Constituição Federal estabeleceu a competência tributária da CO-FINS de forma bem detalhada, especificando a base de cálculo, os contribuintes e as hipóteses de incidência. Nesse sentido, o art. 195, I, “b”, da CF/1988, na redação da EC 20/1998, dispõe como bases de cálculo: a receita ou o faturamento.

A abrangência do conceito de “faturamento” foi examinada pela primeira vez pela Suprema Corte no julgamento do RE 150.755/PE.⁴ Na ocasião, o entendimento firmado pelo Tribunal foi no sentido de que a receita bruta, tal como prevista no DL 2.397/1987, é “a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza”. O voto vencedor, do Min. Sepúlveda Pertence, assentou que a receita bruta, nos termos do disposto no DL 2.397/1987 (“a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza”), corresponde ao conceito de faturamento, restando vencidos os Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio.

Posteriormente, no julgamento do RE 150.764/PE,⁵ esse entendimento não foi alterado. Na oportunidade, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei 7.689/1988, tão somente por entender que a mera remissão aos termos do FINSOCIAL não era suficiente para instituir a contribuição prevista no art. 195, I, da Constituição Federal.

No entanto, é pertinente ressaltar o voto do Min. Ilmar Galvão que, apesar de vencido na conclusão, juntamente aos Ministros Sepúlveda Pertence (relator originário), Francisco Rezek, Octávio Gallotti e Néri da Silveira, não divergiu quanto à definição de faturamento, detalhada nos seguintes termos:

⁴ RE 150.755/PE, Red. p/ o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, maioria, DJ 20.8.1993.

⁵ RE 150.764/PE, Red. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, maioria, DJ 2.4.1993.

“(…) De outra parte, o DL 2.397/87, que alterou o DL 1.940/82, em seu art. 22, já havia conceituado a receita bruta do art. 1º, § 1º, do mencionado diploma legal como a ‘receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços’, conceito esse que coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de faturas, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei n. 187/36).”⁶

Nesse mesmo sentido, o Tribunal foi unânime ao declarar a constitucionalidade da LC 70/1991, inclusive quanto à base de cálculo da COFINS, no julgamento da ADC n. 1/DF.⁷ O art. 2º da LC 70/1991 previa a base de cálculo da COFINS nos seguintes termos:

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

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

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

Na ocasião, o voto condutor da ADC 1/DF, da lavra do Min. Moreira Alves, assim aduziu a respeito do conceito constitucional de faturamento:

“Note-se que a Lei Complementar n. 70/91, ao considerar o faturamento como ‘a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza’ nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro ILMAR

⁶ Voto do Min. Ilmar Galvão no RE 150.764/PE, Red. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, maioria, DJ 2.4.1993.

⁷ ADC n. 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, unânime, DJ 16.6.1995.

GALVÃO, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços ‘coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei n. 187/36)’.”⁸

A propósito, o voto do Min. Ilmar Galvão então proferido aprofundou ainda mais o conceito de faturamento previsto no art. 195, I, da Carta Magna, *in verbis*:

“Por fim, assinale-se a ausência de incongruência do excogitado art. 2º da LC 70/91, com o disposto no art. 195, I, da CF/88, ao definir ‘faturamento’ como a ‘receita bruta das vendas de mercadorias, mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.’”

De efeito, o conceito de ‘renda bruta’ não discrepa do ‘faturamento’, na acepção de que este termo é utilizado para efeitos fiscais, seja o que corresponde ao produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, seja aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei n. 187/68), em que a emissão de uma ‘fatura’ constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata.

Entendimento nesse sentido, aliás, ficou assentado pelo STF, no julgamento do RE 150.755.”⁹

Observou-se sedimentação jurisprudencial no tocante ao conceito constitucional de faturamento consistente na receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços coincide com o de faturamento não havia o que

⁸ Voto do Min Moreira Alves na ADC n. 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, unânime, DJ 16.6.1995.

⁹ Voto do Min Ilmar Galvão na ADC n. 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, unânime, DJ 16.6.1995.

se falar em divergência entre o art. 2º da LC 70/91 e o disposto no art. 195, I, da CF/88.

Portanto, segundo o entendimento da Suprema Corte a ‘renda bruta’ não discrepa do ‘faturamento’, na acepção de que este termo é utilizado para efeitos fiscais¹⁰.

Nesse contexto, editou-se a Lei 9.718, de 27.11.1998 que, em seu art. 3º, § 1º, passou a incluir, no conceito de faturamento, não só “a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza”, como também “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

A Suprema Corte entendeu, todavia, que, até a edição da Emenda Constitucional 20 de 15.12.1998, somente as receitas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços estavam incluídas no conceito de faturamento. Na ocasião, o Plenário declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/99, sob o fundamento de que, antes da EC 20/1998, a base de cálculo da COFINS limitava-se ao conceito de receita bruta.¹¹

Com a promulgação da EC 20/1998, alterou-se a redação do art. 195, I, da Carta Magna, incluindo a expressão “receita” na base de cálculo do mencionado tributo. Dessa forma, o advento da EC 20/1998 superou qualquer polêmica a respeito da incidência da COFINS sobre outras formas de receita, além daquelas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços, subsumidas no conceito de faturamento.

O STF concluiu, nesse sentido, que a base de cálculo da COFINS foi ampliada pela Emenda Constitucional n. 20/1998 (art. 195, I, “b”, da CF/1988), para abranger não só o produto das vendas de mercadorias e serviços, como outras receitas provenientes das demais atividades desenvolvidas pelo contribuinte, por exemplo, a locação de bens imóveis¹²; os prêmios de seguro¹³; e a gestão de previdência privada.¹⁴

Nesse contexto, submeteu-se ao STF a questão sobre se o valor correspondente ao ICMS compõe, ou não, a receita ou o faturamento do contribuinte, seja por consistir em ônus tributário, seja por supostamente não integrar em definitivo seu patrimônio.

¹⁰ Este entendimento ficou assentado pelo STF, no julgamento do RE 150.755.

¹¹ Ver julgamentos dos RE 346.084/PR, Red. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, maioria, DJ 1.9.2006; RE 357.950/RS; RE 358.273/RS; e RE 390.840/MG, todos da relatoria do Min. Marco Aurélio.

¹² RE-AgR 371.258/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, 2ª T., DJ 27.10.2006.

¹³ RE-AgR 400.479/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, 2ª T., DJ 6.11.2006.

¹⁴ RE-ED 444.601/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, 2ª T., DJ 15.12.2006.

3. RE 240.785/MG

A mencionada controvérsia começou a ser debatida no STF no âmbito do RE 240.785. A discussão centra-se na exclusão de parte do *quantum* recebido do conceito de receita, ou seja, se ICMS integra, ou não, a receita ou o faturamento do contribuinte. Nesse sentido, a divergência quanto à exclusão ou inclusão do ICMS na composição da base de cálculo da COFINS concerne aos conceitos de receita e faturamento.

No caso, Auto Americano S.A. Distribuidor de Peças ajuizou ação declaratória em face da União Federal, pleiteando a ilegitimidade da obrigação de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e, alternativamente, a exclusão de sua base de cálculo do valor referente ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

Julgada improcedente a demanda nas instâncias ordinárias, a recorrente interpôs o apelo extremo, pugnando pela “inconstitucionalidade do art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar n. 70/91, que pretendeu incluir o ICMS na base de cálculo da COFINS”.

Na realidade, convém esclarecer que o caso não cuidava de inclusão ou ampliação da base de cálculo da COFINS, mas a recorrente buscava **excluir** parte do *quantum* recebido do conceito de receita bruta, sem pertinente disposição legal.

Ao final, prevaleceu a posição da não integração do ICMS, defendida pelo voto condutor do acórdão da lavra do Ministro Marco Aurélio, ao entender que o conceito constitucional de faturamento – compreendido como “valor da mercadoria ou do serviço” – não abrange ônus fiscais ou valores, razão pela qual deveria ser excluído o valor correspondente ao ICMS da base de cálculo da COFINS. O entendimento foi sintetizado nos seguintes termos:

“(…) A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação de serviços, implicando, por isso, mesmo, o envolvi-

mento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que se 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 da unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar n. 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem 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. (...) Conforme salientado pela melhor doutrina, 'a Cofins só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas'. A *contrario sensu*, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins. Há de se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional mostra-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência. (...)

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

Ressalta-se que o voto do Ministro Marco Aurélio foi acompanhado pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Celso de Mello, Ayres Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence, na linha do defendido por Roque Carrazza (2011, p. 634 e ss.), que conceitua faturamento, na esfera do direito comercial, como a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da COFINS.

Segundo Carrazza, faturamento consiste no somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. Faturar é obter receita bruta proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços. Para o autor, o ICMS não integra o faturamento, tampouco a receita, sendo contabilizado como ingresso de caixa. Trata-se de exação que não pertence à pessoa jurídica, porque não é incorporada ao seu patrimônio, mas é destinado ao Estado-membro ou ao Distrito Federal.

Por outro lado, o Min. Gilmar Mendes teve a oportunidade de defender entendimento diverso, pautado na vertente de que o ICMS não é excluído da composição da base de cálculo da COFINS, uma vez que ele integra o faturamento do contribuinte por estar inserido no preço da mercadoria.

Os autores Everardo Maciel e José Antônio Schontag (2002) mencionam o seguinte:

“Para fins de definição da base de cálculo da Cofins, o conceito tributário de faturamento sempre esteve vinculado ao de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços. Alterações legislativas somente ocorreram para incluir ou excluir espécies de receitas integrantes da receita bruta.

Já o conceito de receita bruta é específico da legislação tributária. Na apuração do imposto de renda, surge como um contraponto ao conceito de receita líquida. Conforme o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, a receita líquida é obtida deduzindo-se da receita bruta os ‘impostos incidentes sobre vendas’, os descontos incondicionais e as vendas canceladas. Portanto, na determinação da receita líquida deve se proceder à dedução do ICMS.

Não parece razoável afirmar que o ICMS não integra o faturamento das empresas. Sua base de cálculo é o valor faturado contra os clientes. Como o ICMS incide sobre si mesmo, torna-se ób-

vio concluir que ele não pode ser desconsiderado do conceito de faturamento e, por consequência, da base de cálculo da Cofins.”.

No mesmo sentido, foi o entendimento do Ministro Eros Grau, ao afirmar que o ICMS é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria, por isso integra a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica:

“Não tenho dúvida em afirmar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS. Está incluído no faturamento, pois o ICMS é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria. Seria porventura admissível a suposição de que o faturamento corresponde à percepção de somente uma parcela ou porção do preço da mercadoria? Como se pudéssemos seccionar e dizer que o faturamento é o total de uma parcela do preço auferido pelo agente econômico no exercício de sua atividade.

(...)

O fato é que o valor do ICMS, embutido no preço, é transferido ao adquirente da mercadoria. Aí não há, na verdade, – com a vênua do meu caríssimo professor Ricardo Lewandowski – tributação em cascata. Foi exatamente para se impedir a tributação em cascata que se desenvolveu a técnica fiscal da tributação sobre os valores agregados. Ou seja, o que há é a intrusão – digamos assim – não do ICMS, mas do valor do ICMS no preço da mercadoria. O valor do ICMS, embutido no preço, é transferido ao adquirente.

(...)

Por isso mesmo integra a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica – é custo, tal como salário ou custo de energia elétrica-, sendo irrelevante para a determinação dessa totalidade o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas”.¹⁵

O argumento merece ser desenvolvido, até por abranger importante concepção sobre o papel do STF e a relação entre tributos tão importantes como o ICMS e a COFINS.

¹⁵ Voto do Min. Eros Grau no RE 240.785/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, maioria, DJe 16.12.2014.

4. O ICMS e a COFINS

A corrente majoritária que prevaleceu no RE 240.785/MG¹⁶ concluiu que a Constituição Federal determina a exclusão do valor destacado do ICMS do faturamento do vendedor e, portanto, da base de cálculo da COFINS.

Para melhor apreciar a questão, três pontos merecem ser analisados a) a incidência “por dentro” do ICMS; b) o faturamento e o ICMS; e c) a desnaturação da COFINS e a sustentabilidade econômico-financeira da Seguridade Social.

4.1 A incidência “por dentro” do ICMS

A competência do ICMS está prevista na Constituição Federal no art. 155, II, destinada aos Estados e ao Distrito Federal, com detalhadas regras de funcionamento. Dentre as diversas questões constitucionais suscitadas perante o STF, é relevante para a discussão em apreço a chamada incidência “por dentro” do ICMS, isto é, a consideração se o valor do ICMS deve integrar sua própria base de cálculo.

O Plenário do STF, vencido apenas o Min. Marco Aurélio, pacificou o entendimento no sentido de que a quantia referente ao ICMS faz parte do “conjunto que representa a viabilização jurídica da operação” e, por isso, integra sua própria base de cálculo, no RE 212.209/RS¹⁷, conforme a seguinte ementa:

“Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido.”

Em outras palavras, a base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II da CF/1988 c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação.

¹⁶ RE 240.785/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, maioria, DJe 16.12.2014.

¹⁷ RE 212.209/RS, Red. p/ o acórdão Min. Nelson Jobim, Pleno, maioria, DJ 14.2.2003.

O voto do Min. Ilmar Galvão proferido na oportunidade foi, mais uma vez, bastante elucidativo quanto à possibilidade de incidência por dentro de tributos:

“Sr. Presidente, não é a primeira vez que esta questão é discutida no Supremo Tribunal Federal. Já tive ocasião de relatar casos análogos, não só aqui mas também no STJ. Esse, aliás, não poderia ser um assunto novo, se o DL n. 406 está em vigor há trinta anos. Não seria somente agora que o fenômeno da superposição do próprio ICMS haveria de ser identificado.

Vale dizer que, se a tese ora exposta neste recurso viesse a prevalecer, teríamos, a partir de agora, na prática, um novo imposto. Trinta anos de erro no cálculo do tributo.

Em votos anteriores, tenho assinalado que o sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre tributo. Não há norma constitucional ou legal que vede a presença, na formação da base de cálculo de qualquer imposto, de parcela resultante do mesmo ou de outro tributo, salvo a exceção, que é a única, do inciso XI do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição, onde está disposto que o ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

(...)

Se, na verdade, não pudesse haver tributo embutido na base de cálculo de um outro tributo, então não teríamos que considerar apenas o ICMS, mas todos os outros. O problema se mostra relativamente à contribuição para o IAA e para o IBC, não havendo como afastar essas contribuições da base de cálculo do ICMS.

Por que, então, o problema em torno do ICMS sobre ICMS e não do ICMS sobre o IPI, sobre as contribuições (COFINS, PIS)? Na verdade, o preço da mercadoria, que serve de base de cálculo ao ICMS, é formado de uma série de fatores: o custo; as despesas com aluguel, empregados, energia elétrica; o lucro; e, obviamente, o imposto pago anteriormente. O problema, diria que é até de ordem pragmática, em face da dificuldade, quase incontornável,

de eliminar-se da base de cálculo de um tributo tudo o que decorreu de tributação.

O inciso do art. 34 do ADCT, sobre energia elétrica, é a prova do afirmado, ao estabelecer que o imposto é cobrado sobre o valor da operação final. É assim que o ICMS incide.

Peço vênia, portanto, para não conhecer do recurso.”¹⁸

O tema foi novamente apreciado no julgamento do RE 582.461¹⁹, oportunidade em que o Tribunal reafirmou sua posição no sentido da constitucionalidade da inclusão do montante devido a título de ICMS em sua própria base de cálculo, de acordo com a ementa:

“1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4., ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às

¹⁸ Voto do Min. Ilmar Galvão no RE 212.209/RS, Red. p/ o acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 14.2.2003.

¹⁹ RE 582.461, Rel. Min. Gilmar Mendes, Dje 18.8.2011.

operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos. [...] 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

Destarte, assentou-se, de maneira inequívoca, que a Constituição Federal não torna imune o montante referente ao ICMS recebido pelo contribuinte *de jure* e repassado pelo contribuinte *de facto*, pois constitui parte do valor final da operação de compra e venda ou prestação de serviço.

A propósito, Everardo Maciel e José Antônio Schontag (2002) mencionam:

“Nos regimes de tributação *ad valorem*, são admitidas diversas formas de incidência de alíquotas. Basicamente, elas podem ser grupadas em três categorias: proporcionais, “por dentro” e “por fora”. A opção por uma delas decorrerá exclusivamente e sempre da legislação de regência, informada pela técnica de tributação mais adequada.

(...) Na incidência ‘por dentro’, o tributo goza da peculiar condição de integrar sua própria base de cálculo. É o caso do ICMS, conforme preceituam o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea i, da Constituição e o art. 13, § 1º, da Lei Complementar nº 87. Ainda que possa parecer estranho para leigos, aumento de 10% na alíquota do ICMS significa aumento de 11,11% no imposto devido. A base de cálculo do ICMS, na conformidade com a Lei Complementar nº 87, é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. Portanto, no caso de saídas de um estabelecimento industrial o ICMS e o IPI têm a mesma base de cálculo, observadas as seguintes peculiaridades quanto à tributação reflexa: o IPI incide sobre o ICMS, pois de acordo com o texto constitucional esse imposto estadual é parte integrante do valor da operação; por sua vez, o ICMS, ressalvados as situações previstas no art. 155, § 2, XI, da Constituição, também incide sobre o IPI”.

Portanto, há entendimento pacificado, doutrinário e jurisprudencial, no que tange à constitucionalidade da incidência “por dentro” desse imposto. Nesse sentido, o valor destacado do ICMS faz parte do preço da operação de circulação.

Ora, se a importância correspondente ao ICMS integra o valor da operação final, na linha do decidido pelo Plenário no RE 212.209/RS, constitui também produto da venda ou da prestação de serviço e faturamento do contribuinte, da mesma maneira que os outros fatores do preço das mercadorias e serviços. Em outras palavras, o montante relativo ao ICMS incorpora-se ao preço, de forma que é pago pelo comprador e é recebido pelo vendedor ou pelo prestador de serviço, ingressando em seu domínio, em consequência da respectiva operação.

Logo, a consideração do valor destacado do ICMS na operação de circulação de mercadorias não é excepcionalidade, mas a regra, inclusive para o próprio ICMS, não existindo razão legal para excluí-lo do faturamento apurado pelo vendedor. Aliás, no sistema tributário brasileiro não há proibição quanto ao fato de um tributo incluir em sua base de cálculo, ele próprio ou outro tributo, como destacou o já citado voto do Min. Ilmar Galvão, proferido no RE 212.209/RS.

Na realidade, é comum e prosaica a chamada “incidência reflexa” de um tributo sobre o outro no nosso ordenamento jurídico, até para simplificar a incidência e o cálculo tributário. Neste sentido, é o entendimento dos autores Everardo Maciel e José Antônio Schontag (2002):

“(…) Constituem outros exemplos da incidência ‘por dentro’: a contribuição social incidente sobre a folha de salário e a devida pelo empregado, previstas, respectivamente, no inciso I, a, e no inciso II do art. 195 da Constituição. No primeiro caso, a contribuição ao incidir sobre a folha de salário incide, em consequência, sobre a contribuição do empregado; no outro, a contribuição do empregado ao incidir sobre o valor bruto da remuneração incide, por conseguinte, sobre ela mesma.

Inclusões ou exclusões na incidência ‘por dentro’, tal como ocorre no imposto de renda, são as previstas na legislação aplicável, como é o caso da expressa exclusão da incidência do imposto sobre a contribuição do empregado.

Por fim, no tocante à incidência ‘por fora’, o tributo é excluído

de sua base de cálculo previamente à determinação do montante devido. Era o que acontecia com a CSLL, desde sua instituição até o advento da Lei nº 9.316, de 1996. O mesmo aumento de 10% na alíquota, nessa hipótese, resultaria em aumento de 9,09% do tributo devido.

A ampla diversidade dos exemplos apontados serve apenas para demonstrar que não é inusitado, no modelo tributário brasileiro, um tributo incluir, em sua base de cálculo, ele próprio ou outro tributo. Houvesse algum impedimento de incidência reflexa, o ICMS e as contribuições sociais deveriam ser excluídos da base de cálculo do IPI, o imposto de importação e as contribuições sociais da base de cálculo do ICMS, as contribuições sociais da base de cálculo do ISS e delas mesmas, etc. Ao fim e ao cabo, haveria uma verdadeira subversão do sistema tributário brasileiro sem motivação razoável”.

Com efeito, conforme mencionado pelos autores, se excluída da base de cálculo da COFINS a importância correspondente ao ICMS, por que não retirar o valor do ISS, do Imposto de Renda, do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, das taxas de fiscalização, da taxa do IBAMA, do PIS, da CPME, além da própria COFINS?

4.2 Faturamento e ICMS

É importante salientar que a COFINS não incide sobre a renda, sobre o incremento patrimonial líquido, que considera custos e demais gastos que viabilizaram a operação (como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro), mas sobre o *produto* das operações, da mesma maneira que outros tributos como o ICMS e o ISS.

No estudo dos professores Richard e Peggy Musgrave (1980, p. 275), destaca-se a diferença entre a *tributação sobre a renda* e a *tributação sobre as vendas*:

“Os impostos sobre as vendas são análogos aos impostos sobre a renda sob o aspecto de que eles são aplicados aos fluxos gerados na produção do produto corrente. Mas eles diferem em relação a outros aspectos. Enquanto os impostos sobre a renda são aplicados do lado dos vendedores nas transações dos *fatores* de pro-

dução (isto é, sobre a renda líquida recebida pelas famílias), os impostos sobre as vendas são aplicados do lado dos vendedores nas transações dos produtos (isto é, sobre as receitas brutas das firmas de negócios). [...]

Além do mais, os impostos sobre vendas aplicadas aos bens de consumo – e, como veremos, a maioria dos impostos sobre vendas são deste tipo – podem ser considerados equivalentes aos impostos aplicados nas compras dos correspondentes itens de consumo pelas famílias [...].

Finalmente, o aspecto mais importante é que os impostos sobre vendas diferem do imposto de renda na medida em que eles são impostos *in rem* ao invés de *impostos sobre pessoas*. Como tais, eles não levam em conta as características pessoais dos consumidores em contraste com o que ocorre no caso do imposto sobre a renda das pessoas físicas com suas isenções, deduções e alíquotas progressivas”.

Com efeito, a imposição sobre o “produto de vendas e prestação de serviços” – como ocorre com a COFINS, o ICMS e o ISS – cuida de tributo real (*Objektsteuer*), que não exige a observação das circunstâncias pessoais do contribuinte (*ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen*) (TIPKE 2005, p. 423 e BIRK 2004, p. 21). Deste modo, Richard e Peggy Musgrave (1980, p. 275ss) esclareceram a equivalência entre a tributação sobre o produto das vendas e aquela sobre o consumo, pois ambas têm o mesmo objeto econômico, a mesma base de cálculo: o preço pago pelo comprador e recebido pelo vendedor nas operações.

A rigor, nos tributos reais, é irrelevante se a operação é superavitária ou deficitária; se houve lucro ou prejuízo; ou se incidem outros tributos, sejam federais, estaduais, municipais ou estrangeiros. Somente o valor final da operação interessa à tributação sobre atividades negociais, como a compra e venda e a prestação de serviços. Em suma, trata-se de tributação sobre o faturamento, a receita, o produto das vendas, não de imposição sobre a renda ou o lucro.

É importante reiterar que, consoante a jurisprudência da Suprema Corte, a hipótese de incidência e a base de cálculo da COFINS circunscrevem realidade econômica bruta, qual seja: o *faturamento*, entendido como *receita bruta do contribuinte*, isto é, o “produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços”²⁰.

²⁰ RE 150.755/PE, Red. p/ o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20.8.1993 e n. 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.6.1995.

Conforme mencionado, a EC 20/1998 não alterou esta orientação, uma vez que apenas incluiu, ao lado das receitas de venda de mercadorias e prestação de serviços, outras formas de receitas (v.g. aluguéis, prêmios de seguros, etc.). A referida emenda constitucional meramente alargou a base de cálculo da COFINS, sem retirar ou substituir qualquer conteúdo pré-existente.

Ora, se a importância correspondente ao ICMS integra o valor da operação final, constitui também produto da venda ou da prestação de serviço e faturamento do contribuinte, da mesma maneira que os outros fatores do preço das mercadorias e serviços. Em outras palavras, o montante relativo ao ICMS incorpora-se ao preço, de forma que é pago pelo comprador e é recebido pelo vendedor ou pelo prestador de serviço, ingressando em seu domínio, em consequência da respectiva operação.

Em se tratando de tributos reais, como a COFINS, a exclusão de qualquer fator que componha seu objeto – na espécie, o produto da operação – deve ser expressamente prevista, seja por meio de imunidade, como no art. 155, § 2º, XI, da Carta Magna que retira o montante do IPI da base de cálculo do ICMS; seja por meio de isenção, como previsto no art. 2º, parágrafo único, “a” da LC 70/1991, que excepciona o valor correspondente ao IPI da base de cálculo da COFINS.

De fato, as expressões “faturamento” e “receita bruta”, por si sós, não distinguem quaisquer ingressos operacionais percebidos, nem excluem de antemão qualquer elemento do resultado da operação. O montante subtraído do resultado das operações, a qualquer título, é exceção à base de cálculo e depende de previsão legal. Interpretação diversa entenderia como inócuos os supracitados arts. 155, § 2º, XI, da Carta Magna e 2º, parágrafo único, “a”, da LC 70/1991, o que não é razoável. Portanto, a exclusão do montante do produto das operações, sem expressa determinação normativa, importa ruptura no sistema da COFINS e aproxima indevidamente a contribuição sobre o faturamento daquela sobre o lucro.

Por outro lado, ressalte-se que as próprias características do ICMS tampouco permitem distinguir entre o valor destacado na nota fiscal e a receita do contribuinte da COFINS. É certo que, em notas fiscais, destaca-se o valor do ICMS do valor das mercadorias e serviços (art. 13, § 1º, I da LC 87/1996). No entanto, esta indicação para fins de controle do recolhimento do tributo não significa que o ônus tributário do ICMS deixe de compor o preço de venda das mercadorias.

Repita-se que a Suprema Corte reconheceu, no RE 212.209/RS,²¹ que o *quantum* referente ao ICMS compõe o valor da operação e, por isso, também está incluído, como outros custos de viabilização, em sua própria base de cálculo. Consequentemente, o destaque do ICMS é apenas para controle fiscal, não para diferenciar a natureza da parcela. O simples fato de fundar-se em ônus tributário não desqualifica a parte do preço como receita.

Além disso, também não impressiona o argumento de que o valor do ICMS seja destinado não ao contribuinte, mas ao estado federado. De fato, é necessário dissociar o preço das mercadorias e serviços, ou seja, o *quantum* entregue pelo comprador e recebido pelo vendedor, das obrigações decorrentes e atreladas à operação.

Caso contrário, também as comissões de intermediários, a participação dos empregados, *royalties*, licenças, direitos autorais, seguro, frete, despesas aduaneiras, além de tarifas de crédito, por exemplo, deveriam igualmente ser subtraídas do resultado.

Ainda que transferido apenas temporariamente ao contribuinte, qualquer parcela do valor do preço das vendas e dos serviços (após a EC n. 20/1998, também outras operações) irrefutavelmente faz parte do faturamento. De fato, após a entrega do numerário, o contribuinte dispõe dela da forma que entender conveniente: utilizando para quitar outros débitos que vencem primeiro, movimentando como capital de giro até a apuração, investindo em aplicações financeiras, entre outras.

O ICMS não funciona como imposto retido. De fato, ele não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação, mas é recebido pelo vendedor, que o integra ao seu caixa, ao seu patrimônio e apenas ao término do período de apuração entrega ao Estado federado, depois de considerada a compensação de créditos.

É importante destacar que nem sempre a totalidade do valor correspondente ao ICMS recebido pelo contribuinte da COFINS será repassada ao Estado, seja porque, em muitos casos, há crédito de operações anteriores a ser considerado, consoante o princípio da não cumulatividade, seja porque o fenômeno da substituição tributária pode ter exigido antes o recolhimento do tributo.

Relativamente à substituição tributária, ressalte-se que o valor do tributo anteriormente recolhido e aquele apurado no momento da operação podem ser distintos. Nesse caso, há disparidade entre o montante incluído no valor do preço e aquele efetivamente repassado ao estado ao sujeito ativo do ICMS.

²¹ RE 212.209/RS, Red. p/ o acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 14.2.2003.

Por fim, o caráter indireto do ICMS também não permite afastar seu ingresso no patrimônio do vendedor como receita. Se, por um lado, qualquer contribuinte procura repassar qualquer gravame econômico do tributo quando possível (MUSGRAVE & MUSGRAVE 1980. p. 322), por outro, o contribuinte *de jure* não é obrigado a repassá-lo ao contribuinte *de facto*, como atestam o art. 166 do CTN e a Súmula 546/STF.

Em síntese, o valor referente ao ICMS destacado em nota fiscal não é transferido automaticamente, nem é vinculado ao recolhimento do tributo – como se permanecesse intangível no caixa do contribuinte de direito até sua entrega ao erário estadual. Na realidade, ele constitui disponibilidade econômica que integra o preço e é empregado consoante o discernimento do vendedor, ainda que eventualmente seja contabilizado o ônus tributário, após consideração dos respectivos créditos no período de apuração.

4.3 Desnaturação da COFINS e a sustentabilidade econômico-financeira da Seguridade Social

A exclusão do ICMS da composição da base de cálculo da COFINS poderá ocasionar expressivas perdas de receitas para a manutenção da seguridade social. Com efeito, é necessário analisar alguns impactos econômico-financeiros com vistas à sua sustentabilidade. No entanto, mais do que a impressionante cifra de 12 bilhões de reais, prevista pelos dados da Secretaria da Receita Federal como perda de arrecadação, apenas no primeiro ano, em virtude da exclusão do valor do ICMS, há uma preocupação com a ruptura do próprio sistema tributário.

Por um lado, reitere-se que a modificação da estrutura da incidência da COFINS, a fim de excluir o valor correspondente ao ICMS do conceito de receita, implicará a desnaturação do tributo, de modo a viabilizar a dedução de diversas parcelas do resultado recebido pelo contribuinte nas operações. Por outro lado, poderão surgir diversas irresignações para exclusão de custos semelhantes ao ICMS da base de cálculo não só da COFINS, mas de outros tributos similares.

Em outras palavras, a ruptura do sistema da COFINS estimulará o dispêndio de recursos e o esforço na busca de novas exceções ao faturamento de cada contribuinte, além de mais recursos públicos para solucionar controvérsias, administrativas e judiciais, sobre a determinação do

faturamento. Inevitavelmente, a complexidade da determinação da base de cálculo da COFINS ensejará aumento no custo de arrecadação e fiscalização, além das declarações e prestações de contas dos próprios contribuintes (POSNER, 2007, p. 512-513).

A respeito, cite-se o estudo dos autores Everardo Maciel e José Antônio Schontag (2002):

“O excesso de matéria tributária no texto constitucional brasileiro é explicação para as inúmeras e intermináveis contendas judiciais, que abalam a segurança jurídica que deveria permear as relações entre fisco e contribuinte e findam por tornar ainda mais complexo o já assaz complexo sistema tributário brasileiro. Não raro essas pelejas se movem no domínio do caricato. Não faz muito tempo travou-se uma disputa judicial em que se pretendia diferenciar receita operacional bruta de receita bruta operacional. Tal debate somente aproveita aos fabricantes das chamadas ‘teses’ tributárias que muito freqüentemente circulam nos departamentos fiscais das grandes empresas.

Encontra-se em julgamento no Supremo Tribunal Federal ação que questiona a existência do ICMS na base de cálculo da Cofins. Trata-se de matéria cuja relevância pode ser aferida pela repercussão nas receitas federais: não menos que R\$ 10 bilhões anuais! Tal cifra pode assumir proporções dramáticas, se o julgamento for desfavorável à União, em virtude da extensão a outros tributos, inclusive os de titularidade de entidades subnacionais e do virtual efeito retroativo da decisão.

Os debates gravitam em torno de duas questões: a incidência de tributos sobre outros, de mesma espécie ou não, e o conceito de faturamento.

(...) Não se pode, enfim, esquecer que tributo devido é produto de alíquota por base de cálculo. Reduzir a base de cálculo significa apenas demandar aumento de alíquota, para assegurar a mesma base arrecadatória, sem que haja nenhuma vantagem para o contribuinte ou para a qualidade do sistema. Muito barulho para nada”.

Ademais, a elevada carga tributária não justifica o acolhimento de exceções na base de cálculo da COFINS, com fundamento em meras distinções artificiais de valores que a legislação e o sistema da COFINS não preveem.

Com efeito, em virtude da crescente restrição sobre (i) a atividade empresarial, (ii) a receita de senhoriação por meio da emissão de moeda e (iii) a emissão de títulos por parte do estado, a tributação consolidou-se como a forma mais importante de financiamento público.

A esse respeito, Paul Kirchhof (1998, p. 26) escreveu que o poder de imposição tributária decorreria não da mera existência do Estado e de suas necessidades financeiras, mas antes da própria concepção de Estado liberal, pois, “se o Estado garante ao indivíduo a liberdade para sua esfera profissional ou de propriedade, tolerando as bases e os meios para o enriquecimento privado, deve negar que o sistema financeiro se baseie na economia estatal, no planejamento econômico ou, de modo principal, na expropriação ou na emissão da moeda”.

Segundo o autor, “enquanto a Constituição deixa em poder dos particulares o domínio individual sobre os bens econômicos (...), o Estado só pode financiar-se por meio da participação no êxito da economia privada”.

Portanto, o acolhimento de vias oblíquas para amenizar a onerosidade da COFINS poderá provocar a substituição por novas formas de financiamento da seguridade social. Como cediço, a Constituição Federal de 1988 expandiu substancialmente a seguridade social, estendendo de forma considerável as ações e obrigações do Poder Público destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Sem dúvida, a universalização do acesso à saúde, a absorção dos rurícolas à previdência – a despeito da ausência de contribuição pertinente –, a criação de provento mensal vitalício para idosos e deficientes sem renda e a fixação do salário mínimo para os benefícios continuados acrescentaram muito aos gastos necessários para financiar a seguridade social, razão pela qual são necessárias outras fontes além da folha salarial.

A propósito, ressalta estudo elaborado para a *Comisión Económica para América Latina e Caribe*:

“O gasto público destinado à proteção social é normalmente financiado na maioria dos países por intermédio da cobrança de contribuições incidentes sobre a folha salarial. Nessa matéria, o Brasil apresenta um arranjo peculiar em torno do que se

batizou 'seguridade social' – que, por definição constitucional, compreende a previdência, a saúde e a assistência social – ao combinar a expansão e universalização dos benefícios e serviços públicos como a diminuição da dependência do financiamento sobre a base salarial.

A Constituição de 1988 não apenas adotou o conceito de seguridade social como ampliou o acesso à previdência social e elevou seus benefícios, além de universalizar o acesso à saúde e à assistência social. Para financiar as conseqüentes pressões de gasto, a nova Carta diversificou as fontes de financiamento da seguridade: exigiu dos empregadores uma nova contribuição sobre seus lucros e redirecionou para o setor outra que já incidia sobre o faturamento deles; ainda destinou ao setor as rendas provenientes de loterias em geral e determinou a organização de um orçamento específico para a seguridade, separado do orçamento fiscal”.²²

Por óbvio, esses consideráveis avanços da Carta Magna acarretam expressiva carga na comunidade, que necessita financiá-los (COIMBRA, 1997. p. 44-48). Na realidade, o financiamento do extenso rol de deveres constitui o problema fundamental do próprio Estado Social. Evidentemente, a abrangência das intervenções públicas em atenção à seguridade é diretamente proporcional à necessidade de buscar recursos para custear as ações demandadas pela Carta Magna.

Como bem salientou Joachim Lang, quanto mais o Estado precisa de meios, mais o Estado torna-se um estado fiscal e mais o estado de direito encontra expressão essencial no estado fiscal (TIPKE, 2005. p. 1). Inequivocamente, a carga tributária existente hoje no Brasil é exagerada e disfuncional. A discussão é, porém, complexa e não se deixa resolver com meras restrições a um dos lados da balança. É indispensável que o problema seja solucionado equilibrando cortes de receita e de despesa com intuito de assegurar a sustentabilidade econômico-financeira do sistema.

De fato, essa situação não ampara pretensão de direito fundamental de buscar lacunas na legislação e de reduzir *per faz et nefas* a carga tributária. Não se verificando óbice constitucional ou legal à exigência do tributo, persiste o dever fundamental de contribuir com os custos do Estado, consoante o entendimento de José Casalta Nabais (1998. p. 186-187):

²² SERRA, José & AFONSO, José Roberto R. “Tributação, Seguridade e Coesão Social no Brasil” in CEPAL, *Serie Políticas Sociales* n. 133. Santiago: Nações Unidas, 2007. p.

“(…) Isto é, não há lugar a um qualquer (pretensão) direito fundamental de não pagar impostos, como o radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns jusfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo econômico e mais empenhados na luta contra a ‘opressão fiscal’, que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvidos, parecem dar a entender.

Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos econômicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada.”

A tentativa de redução da carga dos impostos, por meio de engenharias jurídicas sofisticadas e preciosismos técnicos é inócua, justamente porque mantidos os custos com que o Estado deve arcar para a seguridade social. De alguma maneira, esses compromissos devem ser satisfeitos.

Em outras palavras, não basta atacar o sintoma da elevada carga tributária, mantendo incólume o dever público de suprir extensas obrigações, pois este é a causa direta daquele, como apontam SERRA & AFONSO (2007. p. 25):

“A Constituinte terminou marcada, acima de tudo, pela ideia de que se poderia instalar um estado do bem-estar com a mera promulgação da nova Carta; mais do que isso, numa lógica extrema, bastaria sua vigência para o Brasil subir para o mesmo nível dos países nórdicos, na concessão dos benefícios e na execução de políticas fiscais. As mudanças constitucionais pressionaram fortemente o gasto público, particularmente com benefícios, por conta das decisões conscientes e anunciadas durante a Consti-

tuíte – ou seja, a literal explosão de gasto posterior não foi fruto do acaso. Respaldava ou justificava as deliberações para elevar gastos, a idéia de que bastaria a aprovação da diversificação das fontes de financiamento, que permitiriam a busca do *funding* necessário ao equilíbrio das finanças da seguridade. Portanto, o aumento de carga tributária global que resultou, de fato, da consolidação do novo sistema tributário não foi uma obra do destino: ainda que politicamente fosse negado, a semente do crescimento da carga tinha sido plantada e germinada durante os trabalhos constituintes”.

Nesse sentido, a pretensão em apreço equivale ao combate da eficiência na arrecadação tributária, sob o pressuposto de que o aumento da arrecadação incentiva o dispêndio desnecessário do Estado. Em argumento Richard Posner (2007, p. 513) assentou o seguinte:

“Alguns economistas reclamam que a ênfase em tentar fazer o sistema tributário mais eficiente é perversa. Eles alegam que quanto mais eficiente o sistema é, maior será o dispêndio líquido do governo – a diferença entre a arrecadação do governo e custo para obter esta arrecadação – em qualquer nível de despesa. A demanda de grupos de interesse por liberalidades governamentais crescerá no tamanho da torta que será dividida e se os programas que os grupos de interesse influenciam geralmente diminuem ao invés de aumentar a prosperidade econômica, a diminuição será maior se existirem mais e maiores desses programas. Porém, a diminuição precisa ser compensada pela economia de custos sociais de ter um sistema tributário mais eficiente. E nem todos os programas governamentais são produtos ineficientes de pressões de grupos de interesse. Um sistema tributário mais eficiente facilita a arrecadação de recursos governamentais para a polícia, a defesa nacional, a proteção ambiental, educação, pesquisas científicas e outras atividades que podem ser insuficientemente financiadas no ponto de vista da prosperidade global.”

Em suma, incentivar engenharias jurídicas para identificar exceções e lacunas no sistema tributário só desonera o contribuinte no curto prazo, pois invariavelmente obriga o Estado a impor novos tributos. Apenas a contenção da despesa estatal, para a qual todos têm o dever fundamental de contribuir, tem o condão de efetivamente reduzir os gastos públicos. O expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua, como o acolhimento de exceções imprecisas e sofisticadas, é apenas paliativo que, muitas vezes, torna ainda mais complexo e oneroso o sistema tributário.

5. Conclusão

A controvérsia a respeito da exclusão do ICMS na composição da base de cálculo da COFINS está fundada na delimitação dos termos dispostos no art. 195, I, “b” da Constituição Federal. Não se trata de ampliar a base de cálculo da COFINS. A discussão é tratada na perspectiva da integração do ICMS na “receita” ou “faturamento” do contribuinte.

Conforme destacado, o termo “faturamento”, antes da Emenda Constitucional 20/98, foi estabelecido em sentido estrito como resultado das vendas das mercadorias, da prestação de serviços ou da combinação de ambos. Após a EC 20/98, com a inclusão da expressão “receita”, houve um alargamento ao compreender todas as formas de receita, além daquelas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Superada a divergência a respeito da abrangência dos termos “receita” e “faturamento”, a discussão se volta para controvérsia sobre o ICMS e a base de cálculo da COFINS.

Não obstante o entendimento do ICMS como mero ingresso de caixa, ressalta-se que tanto no aspecto jurídico quanto nos aspectos econômico e político, é possível afirmar que o valor correspondente ao ICMS ingressa no patrimônio do contribuinte, na medida em que compõe o preço do produto e, portanto, integra seu faturamento, assim como os demais custos e gravames das operações comerciais.

Nesse sentido, a própria mecânica do ICMS, além da construção constitucional da COFINS, não exige a exclusão do valor destacado do ICMS da base de cálculo da contribuição social. Sem autorização legal, essa exclusão consiste em artificiosa engenharia jurídica que aumenta a complexidade e a onerosidade do tributo, além de comprometer a sustentabilidade econômico-financeira da Seguridade Social. Em suma, diante das premissas, conclui-se que o ICMS integra o conceito de faturamento e não deve ser excluído da composição da base de cálculo da COFINS.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 7. ed. Heidelberg: C.F. Muller, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- COIMBRA, J. R. Feijó. *Direito Previdenciário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Edições Trabalhistas, 1997.
- KIRCHHOF, Paul. La Influencia de la Constitución Alemana em su Legislación Tributaria. In: *Garantias Constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.
- MACIEL, Everardo & SCHONTAG, José Antônio. O ICMS e a base de cálculo da COFINS. *Valor Econômico*, edição de 2.8.2002.
- MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Tradução Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1980.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- POSNER, Richard A. *Economic analysis of law*. 7. ed. New York: Aspen, 2007.
- SERRA, José; AFONSO, José Roberto R. Tributação, Seguridade e Coesão Social no Brasil. In: *CEPAL – Serie Políticas Sociales*, n. 133. Santiago: Nações Unidas, 2007.
- TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln: Otto Schmidt, 2005.