

Andrei Velloso: Inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins

19/12/2015

A constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS é considerada a mais importante questão tributária pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, em termos econômicos: a Receita Federal estima um impacto financeiro direto de mais de R\$ 250 bilhões se acolhida a pretensão dos contribuintes (Nota PGFN/CASTF 1232/2014).

A despeito da sua relevância econômica, ou justamente por causa dela, a resolução do litígio arrasta-se há mais de dezesseis anos, considerando-se apenas o período em que o julgamento foi iniciado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

De fato, o relator do leading case (RE 240.785), ministro Marco Aurélio, proferiu o seu voto em setembro de 1999, sendo o julgamento suspenso em virtude de pedido de vista. Passaram-se quase sete anos até ser retomado, oportunidade em que se formou maioria favorável aos contribuintes (seis votos favoráveis). Houve, porém, novo pedido de vista. Ademais, em outubro de 2007, o presidente da República ingressou com uma ação direta de constitucionalidade (ADC 18). E pouco após, em abril de 2008, a Corte reconheceu a repercussão geral da questão constitucional, no RE 574.706 (Tema 69).

Na sessão de 14 de maio de 2008, o STF decidiu pela precedência do controle concentrado em relação ao controle difuso, ou seja, pela precedência da ADC 18, cujo julgamento ainda não havia se iniciado, perante o RE 240.785, no qual, como referido, já havia se formado maioria favorável aos contribuintes. Isso implicou o sobrestamento do recurso extraordinário.

Decorridos diversos anos sem que o mérito da ADC 18 fosse julgado, decidiu-se, em outubro de 2014, prosseguir no julgamento original, do RE 240.785, o que levou ao resultado já há muito esperado: o provimento do recurso do contribuinte, com a declaração da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS.

No entanto, os processos aptos a surtir efeitos *erga omnes* (ADC 18 e RE 574.706) não foram julgados, donde se infere que a decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal não ostenta ares de definitividade.

A insegurança jurídica persiste e, convenhamos, aparenta ter sido agravada por esse inusitado quadro, em que a Suprema Corte se debruçou, num julgamento que se arrastou por mais de uma década, sobre uma questão complexa, decidiu-a, mas não a resolveu.

Diante desse contexto, os Tribunais Regionais Federais tiveram de se posicionar: continuariam aplicando o seu entendimento pretérito, observariam a orientação precária do STF ou aguardariam novo pronunciamento? O TRF da 3ª Região acolheu a solução diametralmente oposta àquela perfilhada pelo STF, desfavorável aos contribuintes, a qual era agasalhada pelo

STJ (Embargos Infringentes 1.402.807, 2ª Seção, j. em 6/10/2015). Porém, a maioria dos TRFs, como o da 4ª Região, optou por aplicar a decisão proferida no julgamento do RE 240.785 e, por consequência, teve de se pronunciar sobre a repercussão dos fundamentos da decisão do STF em outras questões, como a exclusão do Imposto sobre Serviços (ISS) da base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS, bem como a exclusão do ICMS da base de cálculo tanto da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) quanto do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL) calculados pelo lucro presumido. Pelo menos o TRF da 4ª Região tem acolhido esses pedidos, com fulcro nas premissas que sustentaram a decisão prolatada no RE 240.785.

Frente a esse panorama de indefinição e de insegurança jurídica, cabe-nos questionar se é realmente procedente a pretensão dos contribuintes, de excluirmos o ICMS da base de cálculo das contribuições sobre a receita bruta (Cofins, PIS e CPRB).

Antes de tudo, deve-se indicar o cerne da controvérsia, que gravita sobre o alcance do conceito de receita bruta e consiste, especificamente, na indagação sobre se a receita bruta (ou o faturamento, no período anterior à EC 20/1998) engloba (i) a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias ou (ii) apenas o valor remanescente, descontado o montante do ICMS destacado na nota fiscal.

Pois bem, parece-nos que a receita bruta advinda da venda de mercadorias corresponde justamente ao preço de venda, não ao preço deduzido do ICMS.

Não nos convence a orientação que prevaleceu no STF quando do julgamento do RE 240.785, no sentido de que a receita bruta da empresa não engloba o valor do ICMS destacado na nota fiscal. Como argutamente observou o ministro Eros Grau, ao abrir a inexitosa divergência: “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”.

Cabe recordar, a propósito, o fato de o ICMS ser um imposto não cumulativo que incide sobre a totalidade do valor da operação (artigo 13, I, da LC 87/1996), mas não é acrescido ao preço de venda. Essa é a razão pela qual se diz que é “calculado por dentro”. É calculado “por dentro” do valor da operação porque não lhe é acrescido: o valor da operação de venda não é o preço da mercadoria mais o ICMS; é simplesmente o preço da mercadoria. Se o ICMS fosse calculado “por fora”, tal qual ocorre com o IPI, o valor da nota fiscal não seria composto apenas pelo preço das mercadorias, mas pelo preço das mercadorias mais o ICMS; consequentemente, o creditamento, pelo adquirente, seria inferior, pois não abrangeria o valor relativo ao imposto devido na operação antecedente.

O destaque na nota fiscal serve apenas para viabilizar o creditamento, pelo comprador, do imposto devido pelo vendedor, instrumentalizando, assim, a sistemática da não cumulatividade. Daí a Lei Complementar 87/1996 prever que o “montante do próprio imposto” (ou seja, do ICMS) integra a base de cálculo do ICMS, “constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle” (artigo 13, parágrafo 1º, I), sistemática que, vale registrar, já foi



declarada constitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE 212.209, rel. p/ ac. ministro Nelson Jobim, j. em 23/06/1999).

Na realidade, a noção de cálculo “por dentro” mais confunde do que esclarece. Diz-se que o ICMS é calculado “por dentro” simplesmente porque não é calculado “por fora”, ou seja, acrescido ao preço de venda. Apesar da dicção do artigo 13, parágrafo 1º, I, da LC 87/1996, seria mais preciso dizer que ele não integra o valor da operação de venda, antes incide sobre tal valor, havendo o destaque apenas “para fins de controle”.

Se não fosse a sistemática não cumulativa, sequer sealaria na incidência “por dentro” do ICMS. Dir-se-ia apenas que o imposto incide sobre as operações de venda de mercadorias – e é um dos custos do vendedor, os quais, sob uma perspectiva econômica, são geralmente “embutidos” no preço das mercadorias e, conseqüentemente, repassados ao comprador. Como asseverou o ministro Eros Grau: “[o ICMS] é custo, tal como salário ou custo da energia elétrica”. É custo, tal como a Cofins. A diferença é apenas o regime da não cumulatividade, que no ICMS considera o imposto devido na operação anterior; e na Cofins, o valor das mercadorias adquiridas para revenda (artigo 3º, I, da Lei 10.833/2003), de forma que não há destaque do valor da contribuição na nota fiscal. Se o regime fosse o mesmo do ICMS, haveria o destaque – e falar-se-ia no cálculo “por dentro” da Cofins; e sustentar-se-ia que a Cofins não pode incidir sobre o valor da própria Cofins, destacado na nota fiscal.

Em síntese, a receita bruta engloba a totalidade dos recursos auferidos pela empresa com a operação de venda. Em virtude de a receita não se confundir com o lucro, é indevida a dedução dos custos que devem ser suportados pela empresa em razão da venda, inclusive dos custos tributários, dentre os quais se insere o ICMS – e até a própria Cofins.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2015-dez-19/andrei-veloso-inclusao-icms-base-calculo-cofins/>