

Jurisprudência Comentada

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

RENATO PELIZZARO

*Recurso Extraordinário 240.785-2-MG –
Tribunal Pleno*

Rel.: Ministro Marco Aurélio

*Rcte.: Auto Americano S/A Distribuidor de
Peças*

Adv.: Roque Antonio Carrazza

*Advs.: Raquel Cristina Ribeiro Novais e
Outros*

Rcda.: União

*Adv.: PFN – Elyadir Ferreira Borges
j. 24.8.2006*

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Marco Aurélio: O recurso extraordinário foi interposto, com alegada base na alínea “a” do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que implicou a manutenção de entendimento sufragado em sentença, no sentido da harmonia da contribuição prevista na Lei Complementar n. 70/1991 com a Carta (folha 88 a 90).

Exsurgiram sucessivos embargos de declaração, nos quais a contribuinte pretendeu ver examinado o pedido sucessivo formulado na ação, relativo à exclusão da base de cálculo da Cofins do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Ambos foram desprovidos mediante os acórdãos de folhas 99 a 101 e 115 a 118.

O Colegiado consignou ter sido a matéria amplamente analisada e discutida no âmbito desta Corte quando do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1-1-DF, “inclusive no que tange à previsão de se incluir o ICMS na base de cálculo do tributo, consoante disposto no art. 2ª da Lei Complementar n. 70/1991, lei esta, reafirme-se, cuja constitucionalidade foi declarada e que, por força do art. 102, § 2ª, da Constituição Federal, não é mais passível de discussão por órgãos jurisdicionais ou administrativos” (folha 116).

Nas razões do recurso, articula-se com a ofensa ao art. 195, inciso I, do Diploma Maior, insistindo-se na inconstitucionalidade do art. 2ª, parágrafo único, da citada lei complementar, no que autorizada a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na base de cálculo da Cofins, questão que não teria sido apreciada na ação declaratória de constitucionalidade. Salienta-se que se desvirtuou o conceito técnico de faturamento, ao incluir-se o referido tributo na base de cálculo. Noutro passo, assevera-se que, acaso esta Corte conclua pela falta de prequestionamento, deverá, antes, declarar a nulidade do julgado por ofensa aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal (incisos LIV e LV do rol das garantias constitucionais), em face da recusa do Tribunal de origem de analisar a controvérsia (folha 120 a 134).

A União apresentou as contra-razões de folha 137 a 140, ressaltando o envolvimento de matéria legal e a harmonia da conclusão adotada com a "jurisprudência de nossos Tribunais".

O Juízo primeiro de admissibilidade disse da natureza infraconstitucional da discussão (folha 140), decorrendo o processamento do recurso do provimento dado a agravo, oportunidade na qual consignei:

Quando do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1, o Relator, Ministro Moreira Alves, apontou para o envolvimento, na espécie, apenas dos arts. 1^a, 2^a, 9^a, 10 e 13 da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Por isso mesmo, não foi objeto de deslinde a circunstância de o art. 2^a, parágrafo único, da mencionada lei englobar, na base do cálculo da Cofins, o ICMS. A referência feita no voto do Ministro Sepúlveda Perence ganhou contornos de simples opinião de Sua Excelência a respeito da matéria, no que, aludindo a memoriais distribuídos, afirmou estar a definição de faturamento no âmbito da legislação infraconstitucional. Confira-se com o acórdão publicado na *Revista Trimestral de Jurisprudência* n. 156, pp. 722 a 755. Por outro lado, o tema está a merecer o crivo de Colegiado desta Corte, definindo-se o alcance do inciso I do art. 195 da Constituição Federal.

A Procuradoria-Geral da República emitiu o Parecer de folha 166 a 169, reconhecendo o não-conhecimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Marco Aurélio (Relator): Na interposição deste recurso, foram observados os pressupostos de recorribilidade. Os documentos de folhas 33 e 135 revelam a regularidade da representação processual e do preparo. A recorrente indicou o permissivo constitucional à folha 120, nos termos do art. 321 do Regimento Interno da Corte. Quanto à oportu-

nidade, o acórdão proferido na apelação restou publicado no órgão oficial de imprensa do dia 27 de setembro de 1994 (folha 91), terça-feira.

A recorrente protocolou embargos de declaração em 4 de outubro de 1994 (folha 92), terça-feira, já que o dia 3, segunda-feira, foi feriado forense. As conclusões do acórdão prolatado nos embargos foram veiculadas no *Diário da Justiça* de 23 de maio de 1995 (folha 102), terça-feira. Em 29 imediato, segunda-feira, a recorrente inter pôs novos embargos de declaração (folha 104), sendo que o acórdão daí resultante foi publicado no *Diário da Justiça* de 22 de agosto de 1995 (folha 119), terça-feira. Protocolou-se o extraordinário em 4 seguinte (folha 120), segunda-feira. Portanto, exsurge a tempestividade deste recurso, considerada a interrupção instituída pela Lei n. 8.950/1994, que deu nova redação ao art. 538 do Código de Processo Civil. Resta examinar o específico, ou seja, a violência ao art. 195, inciso I, da Constituição Federal.

Sob o ângulo do prequestionamento, não procede o óbice apontado pela Procuradoria-Geral da República. Se é certo que o acórdão inicialmente prolatado mostrou-se de simplicidade franciscana, apenas consignando que esta Corte assentou a constitucionalidade da Cofins, isso ao apreciar a Ação Declaratória n. 1-1-DF (folha 88 a 90), não menos correto é que a recorrente, atenta ao passo que se avizinhava, no sentido de adentrar a sede extraordinária, protocolou os embargos declaratórios de folha 92 à 94, reclamando manifestação sobre a inconstitucionalidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o ICMS (folha 92 a 94).

Pois bem, analisando estes embargos, o Colegiado concluiu que seria de se presumir o exame do tema no julgamento da declaratória de constitucionalidade, aludindo à eficácia vinculante do pronunciamento. Já aqui entendeu, portanto, a Turma julgadora pela inexistência da pecha quanto à inclusão combatida (folha 99 a 101).

Mesmo assim, voltou a empresa a protocolar novos embargos declaratórios, mais uma vez reclamando prequestionamento explícito do tema (folha 104 a 112). Aí, a 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, na forma do acórdão de folha 115 a 117, refutou a arguição de inconstitucionalidade, tudo a partir, é certo, da premissa de que assim o teria feito este Plenário ao apreciar a Declaratória n. 1. Portanto, tem-se como prequestionada a matéria.

A defesa sustentada pela recorrente foi rechaçada pela Corte de origem, consagrando-se, destarte, a óptica de que a Cofins incide sobre o ICMS. Sob o ângulo do prequestionamento, exigir mais do que isso é adotar o fetichismo da forma, a utilização de formas sacramentais. A Corte já assentou que o prequestionamento, a encerrar o debate e a decisão prévios do tema jurígeno explorado, nas razões do recurso, como causa de pedir, a viabilizarem o coitejo, prescinde de referência a artigo, parágrafo, inciso e alínea – Recurso Extraordinário n. 128.519-2-DF.

Também não vinga o óbice relativo ao envolvimento, na espécie, de interpretação de norma estritamente legal. O que sustenta a recorrente é que o decidido pela Corte de origem discrepa da tipologia do tributo, tal como prevista no art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, considerado o teor primitivo do preceito, ou seja, anterior à Emenda Constitucional n. 20/1998, no que, na citada alínea, fez inserir como base de incidência da contribuição devida pelo empregador, juntamente com o faturamento, a receita, utilizando a adjuntiva “ou”. Há de se examinar, assim, se a conclusão a que chegou a Corte de origem, refutando a defesa sobre a inconstitucionalidade de ter-se a incidência do tributo sobre o ICMS, incluindo este no que se entende como faturamento, conflita, ou não, com o dispositivo constitucional. A tríplice incidência da contribuição para financiamento da previdência social, a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, foi prevista ten-

do em conta a folha dos salários, o faturamento e o lucro. As expressões utilizadas no inciso I do art. 195 em comento hão de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente. Por isso mesmo, esta Corte glosou a possibilidade de incidência da contribuição, na redação primitiva da Carta, sobre o que pago àqueles que não mantinham vínculo empregatício com a empresa, emprestando, assim, ao vocábulo “salários”, o sentido técnico-jurídico, ou seja, de remuneração feita com base no contrato de trabalho – Recurso Extraordinário n. 128.519-2-DF. Jamais imaginou-se ter a referência à folha de salários como a apanhar, por exemplo, os acessórios, os encargos ditos trabalhistas resultantes do pagamento efetuado. Óptica diversa não pode ser emprestada ao preceito constitucional, revelador da incidência sobre o faturamento. Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços. A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidi-

do, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar n. 70/1991, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do Ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário n. 71.758: “se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” – RTJ 66/165. Conforme salientado pela melhor doutrina, “a Cofins só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas”. *A 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 mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência. Por isso mesmo, o art. 110 do Código Tributário Nacional conta com regra que, para mim, surge simplesmente pedagógica, com sentido didático, a revelar que:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para

definir ou limitar competências tributárias. Da mesma forma que esta Corte excluiu a possibilidade de ter-se, na expressão “folha de salários”, a inclusão do que satisfeito a administradores, autônomos e avulsos, não pode, com razão maior, entender que a expressão “faturamento” envolve, em si, ônus fiscal, como é o relativo ao ICMS, sob pena de desprezar-se o modelo constitucional, adentrando-se a seara imprópria da exigência da contribuição, relativamente a valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço, como é o relativo ao ICMS. Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria. Admitir o contrário é querer, como salientado por Hugo de Brito Machado em artigo publicado sob o título “Cofins – Ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota”, em *Contribuições Sociais – Problemas Jurídicos*, que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria. Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, ao valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerado, isso sim, um desembolso.

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

Comentários de

RENATO PELIZZARO

1. Os votos até aqui proferidos pelos Exmos. Ministros do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 240.785-2, no qual é discutida a inclusão do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias ("ICMS") na base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), em especial aquele do Exmo. Ministro Marco Aurélio, podem estabelecer modificações profundas na apuração daquela Contribuição.

2. Naquele julgamento, ainda não terminado, seis Ministros já votaram pela não inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, o que pode significar modificação radical na jurisprudência a respeito da matéria, especialmente tendo em vista a jurisprudência desfavorável que vinha se formando sobre matérias correlatas.¹

3. Certamente, a Constituição estabelece competência para a instituição da COFINS sobre a *receita* ou o *faturamento*,² e a legislação instituidora desta Contribuição sempre dispôs que ela incide sobre o *faturamento mensal*, assim entendido o *total das receitas (ou receita bruta) auferidas pela pessoa jurídica*.³

4. *Faturamento* e *receita* são termos que significam obtenção de riqueza própria, de valores que ingressam para o contribuinte, e o ICMS é imposto que apenas transita pelo seu patrimônio e pela sua contabilidade, pois, o valor lançado na nota fiscal, feita a apuração necessária, será recolhido aos cofres estaduais. O valor do ICMS recebido pelo contribuinte do adquirente das suas mercadorias ou serviços, será repassado aos

ditos cofres e, portanto, não é *faturamento* nem *receita*.

5. Neste sentido é o voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento do Recurso Extraordinário anteriormente mencionado, do qual é Relator. Daquele voto destaca-se o seguinte trecho:

O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência da e contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar n. 70/1991, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI.

6. Aquele julgamento, ao que tudo indica, será favorável aos contribuintes, e deverá gerar a propositura de grande número de medidas judiciais buscando a não inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS nas operações futuras das pessoas jurídicas, e o ressarcimento dos valores indevidamente recolhidos por este mesmo motivo.

1. P. ex., as Súmulas ns. 68 e 94, do STJ.

2. Letra "b", do inciso I, do art. 195, da Constituição.

3. Art. 2º, da Lei Complementar n. 70, de 30.12.1991, art. 3º da Lei n. 9.718, de 27.11.1998 e art. 1º, da Lei n. 10.833, de 29.12.2003.