Planejamento e Controle Tributário: Um Estudo de Caso Brasileiro Sobre (In)Constitucionalidade na Cobrança de Impostos e Contribuições

Tax Planning and Control: A Case Study on Brazilian (In) Constitutionality the Collection of Taxes and Contributions

Victor Hugo de Souza
Especialista em Auditoria, Perícia e Gestão Tributária (FACIC-UFU)

Fabiano Martins Ribeiro
Especialista em Direito Empresarial (UFU)
Professor na Universidade de Uberaba

Carlos Roberto Souza Carmo
Mestre em Ciências Contábeis (PUC-SP)
Professor na Universidade Federal de Uberlândia (FACIC-UFU)

Vidigal Fernandes Martins
Doutorando em Administração (FGV)
Mestre em Engenharia da Produção (UFSC)
Professor na Universidade Federal de Uberlândia (FACIC-UFU)

Resumo

Este trabalho tem por objetivo geral discutir a questão da (IN) constitucionalidade do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na composição da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Para tanto, foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental, que permitiram a análise da legislação e da Ação Direta de Constitucionalidade n. 18 (ADC). Ao longo deste ensaio, foram explicitados os pontos mais relevantes para a discussão proposta no que se refere às noções de constitucionalidade brasileira, principais aspectos relativos ao ICMS, à COFINS e, ainda, à Ação Direta De Constitucionalidade (ADC n. 18). No penúltimo tópico deste trabalho, é exemplificado o impacto financeiro da decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal Brasileiro em relação aos montantes pagos pelo o contribuinte brasileiro a título da COFINS. A presente pesquisa teve um caráter investigativo exploratório e qualitativo, podendo ser classificada como um ensaio teórico científico, conduzido a partir de um estudo formal e discursivo, elaborado com base em uma argumentação rigorosamente interpretativa, de acordo com julgamento dos autores acerca da temática escolhida.

Palavras-chave: Controle tributário. Inconstitucionalidade. Impacto financeiro.

Abstract:

This paper aims to discuss the general issue of (IN) constitutionality of the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) in the composition of the basis for calculating the contribution to Social Security Financing (PIS). For this purpose, we used the bibliographic and documentary research, which allowed the analysis of legislation and the Direct Action of Constitutionality n. 18 (ADC). Throughout this paper, we explained the points most relevant to discuss the proposal with regard to the notions of constitutionality in Brazil, the main aspects of the ICMS, COFINS and also the Constitutionality Of Direct Action (ADC n. 18). In the penultimate issue of this work is illustrated the financial impact of the decision by the Brazilian Federal Supreme Court in relation to the amounts paid by the taxpayer under the Brazilian COFINS. This study was an exploratory qualitative investigative character, could be classified as a scientific theory test, conducted on a formal and discursive, which is based on a strict interpretation argument, according to the authors' judgment about the chosen topic.

Keywords: Control tax. Unconstitutional. Financial impact.

1 INTRODUÇÃO

Desde os primórdios, quando a humanidade começou a se organizar, o homem percebeu a necessidade de viver em coletividade. Em comunidade, observou-se a necessidade de se ter um líder, ou várias outras pessoas que cuidassem dos interesses comuns da sociedade, nascendo assim o Estado, seja na forma de monarquia ou democracia. Para amparar toda uma comunidade o Estado necessitava de recursos que eram e são arrecadados mediante a cobrança de tributos, que seriam contribuições dos membros da sociedade que retornariam ao povo em forma de serviços, benefícios, infra-estrutura.

Regras são necessárias para reger uma sociedade. No Brasil existe uma carta magna, a Constituição Federal, doravante denominada de CF, que estabelece os valores de uma comunidade onde todas as posteriores legislações que discorrerem sobre tema específico deverão obedecer à lei maior do país, o que é chamado de hierarquia jurídica. A relação de tributação entre união e contribuinte é apresentada na Constituição Federal em seu título VI, capítulo I resguardando os direitos dos cidadãos do poder de tributar da união.

Em meio diversos tributos criados surgiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, doravante denominada apenas de COFINS, instituída com objetivo de financiar a saúde, previdência e assistência social com seus alicerces no art.195 da CF de 1988, positivada pela Lei Complementar (LC) 70/91, onde conforme o Código Tributário Nacional (CTN), ficou definido sua base de cálculo, alíquota e hipótese de incidência. Porém, devido à grande voracidade de arrecadação do legislador brasileiro, foi instituída a lei complementar posterior 9.718/98, estabelecendo nova redação ao texto ampliando o conceito da base de cálculo da contribuição. A base de cálculo da contribuição passou a ser o total das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, o qual anteriormente se tratava de faturamento, sendo este embasado no texto original do art.195, CF.

O Supremo Tribunal Federal brasileiro (STF), entendendo que o texto da CF, a que se refere à base de cálculo da COFINS, trata da venda de mercadoria e serviços declarou inconstitucional o art.3º, §1º da Lei 9.718.

A decisão do STF, porém trouxe a tona uma antiga controvérsia, de que o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não compõe a base da contribuição. Entre diversos julgamentos sobre o tema um em especial, o da empresa Auto Americano S/A – Distribuidora de Peças, gerou a demanda do Recurso Extraordinário (RE) n. 240.785/MG solicitando a exclusão do ICMS na Base de Cálculo da COFINS e que tramitou pouco mais de uma década pelos gabinetes do Supremo por questões políticas e econômicas. De acordo com Lopes (2007, p. 2), seis ministros votaram a favor da exclusão e um contra, sendo que, atualmente, pelo menos, um daqueles que votaram pela exclusão já se encontra aposentado. O Estado, percebendo que o Supremo declararia a (IN) Constitucionalidade utilizou, de exímia manobra, impetrando Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) n. 18, que após, aceita pelo STF, não permitiu mais ações que versassem o tema e tornou todos os efeitos *ex nunc* (para o futuro).

Nesse contexto, este ensaio tem por objetivo geral demonstrar que a parcela da receita bruta das vendas de mercadorias e serviços em que se encontra inclusa a parcela do ICMS,

calculado por dentro da nota fiscal, é considerada inconstitucional dentro do conceito de faturamento dado pela LC 70/91 e pela constituição federal de 1988 (texto original) e que, no entanto, o legislador tentou confundir tal conceito através da LC 9.718/98, causando grave risco à hierarquia e à segurança jurídica, pois a CF deve reger as leis e não as leis regerem a constituição. Adicionalmente, vislumbra-se a possibilidade de se observar que o ICMS não cumulativo, que é apurado mediante o sistema débito e crédito, é receita do Estado, apenas sendo repassado de vendedor para comprador nas operações comerciais até o consumidor final, ou seja, esse montante não integra o patrimônio do contribuinte, logo, não deve compor a base de cálculo para a apuração da COFINS.

2 METODOLOGIA DE TRABALHO

Para atingir o objetivo geral estabelecido para este ensaio, foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental, que permitiram a análise da legislação e da Ação Direta de Constitucionalidade n. 18 (ADC).

A presente pesquisa tem um caráter investigativo exploratório e qualitativo. Nela, buscou-se abordar a temática envolvendo a inclusão do ICMS na base de cálculo para a apuração da COFINS, dentro do Direito Constitucional brasileiro. Para tanto, foram explicitados os pontos mais relevantes para esta discussão no que se refere às noções de constitucionalidade brasileira, principais aspectos relativos ao ICMS, à COFINS e, ainda, à Ação Direta De Constitucionalidade (ADC N.18). No penúltimo tópico deste trabalho, é exemplificado o impacto financeiro da decisão tomada pelo STF em relação aos montantes pagos pelo o contribuinte brasileiro. Ao final são apresentadas as conclusões obtidas a partir da discussão desenvolvida com base na pesquisa bibliográfica e documental da temática abordada neste ensaio.

Classificado como um ensaio teórico científico, este trabalho foi conduzido a partir de um estudo formal e discursivo, elaborado com base em uma argumentação rigorosamente interpretativa, de acordo com julgamento dos autores acerca da temática escolhida (Severino, 1986).

3 NOÇÕES CONSTITUCIONAIS E INCONSTITUCIONALIDADE, NO CONTEXTO BRASILEIRO

A sociedade é formada por pessoas de diversas crenças e credos as quais possuem verdades pessoais. Essa sociedade necessita de preceitos mínimos, regramentos, o que se conhece por constituição, representando os valores comuns de determinada população.

Segundo Ferreira (1986, p. 460) a constituição é “lei fundamental e suprema de um Estado que contém normas respeitantes à formação dos poderes públicos, forma de governo, distribuição de competência, direitos e deveres dos cidadãos, etc., carta constitucional, carta magna.”

Para Bulos (2009, p. 12) a Constituição brasileira de 1988, que está em vigência até o presente momento tem seus alicerces no fim do século XVIII, em meio à revolução francesa quando se lutava por ideais de liberdade, igualdade e fraternidade, os quais influenciaram diretamente a declaração do Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, e que embasou a constituição americana e francesa.

Segundo Moraes (2002, p. 6) “Nossa atual constituição federal apresenta a seguinte classificação: formal, escrita, legal, dogmática, promulgada, rígida, analítica.”

A constituição brasileira é formal, pois se apresenta de forma escrita em uma carta pública solenemente, pelo poder do constituinte originário onde a mesma elege os critérios para sua formação e das normas que estão nela contidas. Ela é legal, pois se encontra no topo

da hierarquia jurídica. É dogmática ou eclética porque em 1988 e em outros anos anteriores os parlamentares consideraram as ideais da teoria política para moldá-la, onde se confrontaram diferentes pontos de vista. É promulgada devido a ser instituída em uma assembleia a qual os votantes são representantes do povo. É rígida, pois possui maior dificuldade para o constituinte reformador alterá-la e é analítica, pois tenta englobar de certa forma até especificamente todos os assuntos de interesse da sociedade.

A inconstitucionalidade, de acordo com Mendes, Coelho e Branco (2009), trata da relação incompatível entre constitucionalidade e inconstitucionalidade não no sentido estrito da palavra, mas quanto aos seus valores, essa deriva da oposição ao regramento mínimo estabelecido pela carta magna por algum determinado instrumento normativo.

Sendo a constituição brasileira lei formal suprema, há de se dizer que a inconstitucionalidade é também ilegalidade, neste caso contra a lei maior do Estado, o que representa quebra de hierarquia jurídica por não atender requisitos formais e ou materiais na sua feitura.

A inconformidade na confrontação de requisitos formais que se encontram no art. 59 a 69, CF se trata de não consistência de elementos de caráter técnicos, como competência para emissão de atos normativos, trâmite indevido dentro do procedimento legislativo, ou até mesmo questão temporal.

A oposição de leis, emendas e outros diversos atos a CF, em sua essência, ou seja, ante o corpo da lei maior idealizado a priori mediante os conceitos de igualdade, fraternidade, cidadania entre outros valores, caracteriza inconstitucionalidade material. A não conformidade pode-se apresentar devido ao não atendimento a requisitos formais e ao mesmo tempo, por confrontar o texto maior substancialmente e dar-se por um ou outro separadamente.

4 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

O ICMS para ser tornar o que é conhecido hoje, passou por diversas transformações nas mais diferentes etapas políticas do Brasil.

Segundo Costa (1963), o comércio necessitava de um título cambiário, para realizar suas operações o qual foi proposto a fatura de duplicata, pelo Congresso Comercial de 1922 realizado no Rio de Janeiro, trazendo indícios da cobrança de impostos sobre tais vendas documentadas, fazendo das faturas duplicatas um mecanismo atrativo ao poder público.

A Emenda Constitucional n. 18 de 1º de dezembro de 1965, traz consigo importante alteração na legislação a que se refere o imposto sobre as vendas, fazendo com que o até então Imposto Sobre Vendas e Consignação passasse a se denominar Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e sua incidência passa a ser não-cumulativa, sendo assim instituído o mecanismo de débito x crédito, onde, o valor do tributo passou a ser apurado com base no valor adicional que aquela operação gerou.

No dia 05 de outubro de 1988, com a promulgação da atual constituição vigente a definição de Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) é alargada e passa a ser denominado Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Conforme Machado (2009), a CF instituiu o tributo e estabeleceu um prazo de 60 dias, para que os estados colocassem em vigência, lei complementar que normatiza-se sobre o tema.

Para viabilizar a instituição do ICMS, o constituinte substituiu a LC por convênios de ICM já firmados anteriormente, cujo problema foi regularizado com a promulgação da LC n. 87 de 13 de setembro de 1996, “Lei Kandir” que visava desonerar o contribuinte.

Cada estado da federação brasileira hoje possui legislação própria que versa sobre o tema, com diversos convênios firmados entre estados, no entanto o ICMS deixou de ser um tributo de cunho fiscal e passou a navegar por um cenário extra fiscal, no qual os estados

usam do recurso de isenção e redução de alíquotas para atrair empresas, essa prática chamada de Guerra Fiscal que causa relevante distorção na distribuição de renda em todo território nacional.

A constituição cria tributo, determina de quem é a competência para legislar sobre, e ainda impõe restrições na formulação das leis complementares. No caso do ICMS o legislador originário fez questão de estabelecer diversas limitações para as normas que versam sobre o tema.

O legislador dividiu o conceito de ICMS nas expressões: Operações Relativas a Circulação; Mercadoria e Prestação de Serviços. Por Operação Relativa Circulação, entende-se as operações que envolvem todo negócio jurídico desde a saída do fornecedor até a chegada da mercadoria ao consumidor final. Não basta existir a circulação de mercadorias, deve existir também a transferência de propriedade, ou seja, imposto não incide sobre a mercadoria mais sim sobre a circulação desta, então analogicamente entende que não deve ocorrer apenas à transferência de propriedade, pois deve ocorrer a circulação.

Por mercadorias, entende-se todas as coisas móveis que são colocadas à disposição para comercialização. Carazza (1995) entende que a natureza dos bens originalmente não é de mercadorias, quando os bens são destinados para a venda, quando são adquiridos para revenda e tem a finalidade de outras negociações do gênero se tornam mercadorias. Porém se qualquer bem móvel é adquirido para uso e consumo, esses não devem ser tratados como mercadorias os quais não devem alcançar o conceito do ICMS.

A Prestação de Serviços a que se refere o art.155,§ 2º, CF 1988, é a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de cargas e passageiros, além dos serviços de comunicação sendo a instituição dos serviços em geral de competência exclusiva dos municípios.

Com relação à não cumulatividade tributária do ICMS, Carazza (1995, p. 104) afirma que trata-se de princípio constitucional que se aplica ao ICMS. No texto da carta magna em seu art.155, § 2º,I, o legislador deixa claro que o ICMS deverá ser não cumulativo abatendo-se o que for devido nas operações anteriores, nota-se que não a margem para o legislador complementar decidir ou não pela não cumulatividade. Com o Advento da LC 87/1996, permitiu-se ainda apropriação de créditos relativos a aquisição de bens, do ativo imobilizado e materiais de consumo ambos com certas restrições.

Existem diversas críticas no que diz a essa sistemática pois o controle deste em um país da dimensão do Brasil, é praticamente impossível tanto pela complexidade trazida por sua legislação complementar, quanto pelas inúmeras diferentes alíquotas, reduções, isenções, regimes especiais e ainda a grande quantidade de fraudes.

O desconto dos créditos do ICMS, não foi vinculado pelo legislador como no caso do PIS e da COFINS de modo que os créditos adquiridos, por exemplo, em uma operação de compra de bens de do ativo imobilizado podem, ser aproveitados no abatimento com serviços de transporte de passageiros. A Constituição Federal elenca apenas duas exceções ao abatimento destes créditos que são: isenção ou não incidência, não podem ser abatidos nas operações imediatamente anteriores e posteriores. Assim mostra-se a grande relevância do tributo para o contribuinte, União e os Estados da Federação.

5 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Esse tributo, juntamente com o Programa de Integração Social (PIS) se tornou o mais complexo dentre todos os demais, e também um dos mais onerosos ao contribuinte brasileiro, onde se percebe uma grande dificuldade de controle e inúmeras possibilidades de ocorrência de fraude.

A COFINS, que respeitada parte da doutrina entende ser tributo, é sucessora da FINSOCIAL (Fundo de Investimento Social), criada para combater a pobreza, , por meio do Decreto - Lei n. 1940 de 1982 que posteriormente por meio da via incidental, seria considerado inconstitucional, pelo STF, conforme Ono e Oliveira(2009).

A Constituição Federal vigente, de 05 de outubro de 1988 em seu art.195, da nova redação a Seguridade Social, que então seria financiada por órgãos públicos e sociedade, a fim de manter a saúde, previdência e assistência Social. Somente em 30 de dezembro de 1991, é criada a Lei complementar n. 70 que daria aplicabilidade a COFINS.

Diversas alterações foram sendo introduzidas daí em diante. A Lei 9.718/1998 fez significativas mudanças no corpo da lei anterior principalmente no que tange sua base de cálculo.

A COFINS e o PIS, são tributos do gênero contribuições. A doutrina tributária se divide em duas correntes quanto à classificação de tributos entre a Tripartite (impostos, taxas e contribuições de melhoria) e “Pentapartite” (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais).

As Contribuições Sociais se caracterizam por sua destinação, o que há muito tempo já era exaltado pelo direito financeiro à essencialidade da arrecadação estar vinculada a sua destinação. O recolhimento da COFINS é exclusivo para suprir o orçamento da Saúde, Previdência e Seguridade Social. A COFINS pode ser calculada mediante o regime Cumulativo que incide em todas as etapas do mercado independente da geração de riqueza e o Não Cumulativo que permite o abatimento de valores referentes a insumos e outras despesas. No entanto o legislador não instituiu a não comutatividade a todos os contribuintes do tributo, facultando assim quais pessoas estavam sujeitas a incidência não cumulativa e ainda quais os tipos

Após o advento da não cumulatividade, critérios passaram a ser utilizados para determinação de um ou outro regime. De acordo com o art.195, §12, CF a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais a contribuição será não cumulativa, partindo deste princípio entendemos que os contribuintes cumulativos são todos aqueles que não estão inclusos nesse rol, logo esse tipo de critério é discriminatório e subjetivo.

A não cumulatividade da COFINS foi instituída mediante a Lei n. 10.833/2003 que em seu art.10 exclui, contribuintes e receitas deste regime como detalhado em tópico anterior.

A grande alteração aplicada pelo legislador mediante a Lei n. 10.833/2003 com a nova sistemática de apuração da contribuição, foi o alargamento da base de cálculo da COFINS, tema de discussão do RE n. 240.785 a Lei n. 10.833/2003, em seu art. 1º, §2º, define a base de cálculo da COFINS:

Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2o A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput. (BRASIL, 2003, p. 1)

Mediante aplicação deste artigo se torna claramente possível observar que toda é qualquer receita auferida pela pessoa jurídica é incidente para a formação da base de cálculo da COFINS, porém a incidência não significa necessariamente a tributação, e no mesmo texto, art.1, §3º, foram excluídas algumas parcelas da base de cálculo:

§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

- II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;
- III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- IV - de venda de álcool para fins carburantes
- V - referentes a:
 - a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
 - b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.
- VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (BRASIL, 2003, p. 2)

Apurada a receita é aplicado percentual de 7,60% conforme disposto no art.2º da Lei n. 10.833/2003 com exceções a algumas receitas que são tributadas mediante aplicação de valor fixo pela unidade de medida do produto. O valor apurado conforme o art.2º da Lei acima citada poderá ser deduzido por diversos créditos, os quais o legislador elencou no art.3º da Lei n. 10.833/2003. Os créditos admitidos pela legislação da COFINS, não tem caráter de receita e sim de somente de deduzir um ativo fiscal de passivo fiscal em contra partida com a conta de custo ou despesa que o gerou.

Mediante §2º, art.3º da Lei n. 10.833/2003, ficam permitidos os descontos de bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumo, energia elétrica e térmica, aluguel de prédios, valor da contraprestação de operações de arrendamento mercantil dentre outros. A apuração deste, créditos representa imensa complexidade já que existem inúmeras exceções para diversos setores da economia, produtos distintos, créditos presumidos, permissão ou não para manutenção de créditos. Tais créditos apurados são deduzidos do valor da contribuição a recolher, chegando assim a um montante a pagar. A COFINS assim como o PIS se tornou em um emaranhado, praticamente indecifrável de regras afim de sempre onerar mais o contribuinte.

6 AÇÃO DIRETA DE CONSTITUCIONALIDADE (ADC N. 18)

A Lei n. 9.718/98 surgiu com o objetivo de alterar a legislação federal que dispunha sobre o PIS, COFINS, Imposto de Renda (IR) e o Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF). A questão que cabe como discussão nesta monografia gira em torno da COFINS.

A Lei Complementar n. 70/91 era dispositivo que regia a COFINS, que ora em 1998, por meio da Lei n. 9.718/98 (redação original), veio a alterar a base de cálculo da contribuição entre outras disposições, sendo que, o dispositivo introduzido pelo Art.3º, §1º desconsidera a classificação contábil das operações e o entendimento então já consolidado pelo STF, de que o conceito de Faturamento se refere à Receita Bruta auferida por pessoa jurídica com a venda de mercadorias e serviços. O entendimento do Supremo é baseado no texto da Constituição Federal que institui e normatiza os princípios da COFINS, art.195, CF.

Martins, Souza e Pavan (2005) explicam que, como todas as demais constituições, a Constituição brasileira se trata de um sistema aberto, mas que, porém, possui normas densas que não deixam margem de interpretação por parte do legislador, ressalta ainda que Pretório Excelso cogitou em ADC 01, a possibilidade da COFINS ser instituída por lei ordinária,

dispensando-se assim a edição de lei complementar já que o art.195 teria densidade suficiente para regular base de cálculo e fato gerador.

Ainda que o art.195 não tivesse densidade suficiente, para reger por si só COFINS, o legislador não poderia por meio de lei, alterar ou querer consagrar interpretação da Constituição Federal, invertendo a hierarquia jurídica, causando grave risco a hierarquia e a segurança jurídica.

No dia 09/11/2005, o STF completou o julgamento de quatro Recursos Extraordinários envolvendo a base de cálculo do PIS e COFINS introduzida pela Lei n. 9.718, de 1998, considerando, por seis votos a quatro, inconstitucional a ampliação da base de cálculo das duas contribuições.

O entendimento dos Ministros que votaram pela inconstitucionalidade é que o faturamento compreende somente a receita obtida com a venda de mercadorias ou prestação de serviços e que a Emenda Constitucional n.20, promulgada após a entrada em vigor da Lei n.º9.718, não convalidou-a no sentido de torná-la inconstitucional (HIGUCHI *et al*, 2010).

A inconstitucionalidade da lei não foi declarada em sua integridade, sendo ela invalidada apenas para o art. 3º, §1º da Lei n. 9.718/98. Não pode o legislador alegando necessidade de aumento de receitas, querer por meio de lei, alargar o conceito de faturamento muito bem definido pelo legislador originário na Constituição Federal.

7 IMPACTO FINANCEIRO DA DECISÃO DO STF BRASILEIRO

Segundo Toffoli, Mendonça, Franzini (2008, p13) no pedido do ADC n.18, feito ao Supremo a decisão do RE 240.785/MG com efeitos *ex tunc* (retroativo) traria uma perda para os cofres públicos de R\$12.000.000.000,00 (doze bilhões de reais) anuais, que no prazo de cinco anos (período de decadência) causaria rombo de R\$60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais).

A seguir são apresentadas a Tabela 1 (regime cumulativo de apuração da COFINS) e a Tabela 2 (regime não cumulativo de apuração da COFINS) como a demonstração de um caso hipotético em que a empresa “X”, revendedora de equipamentos industriais, cujo faturamento anual é de R\$150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais) e suas compras no ano tenham alcançado o valor de R\$100.000.000,00 (cem milhões de reais). A empresa “X”, somente compra e vende para estados com alíquota de ICMS de 12% para seus produtos.

Tabela 1: Diferença tributária do ICMS na base de cálculo da COFINS (Cumulatividade -Lei 70/91)

Operação	Valor	ICMS 12%	Base de Cálculo da COFINS	COFINS 3%
Operação com ICMS na base de cálculo				
Compra Mercadoria para revenda	100.000.000,00	12.000.000,00	100.000.000,00	-
Venda Mercadoria Adquirida para Revenda	150.000.000,00	18.000.000,00	150.000.000,00	4.500.000,00
Imposto a Pagar	////	6.000.000,00	////	4.500.000,00
Operação sem ICMS na base de cálculo				
Compra Mercadoria para revenda	100.000.000,00	12.000.000,00	88.000.000,00	-
Venda Mercadoria Adquirida para Revenda	150.000.000,00	18.000.000,00	132.000.000,00	3.960.000,00
Imposto a Pagar	////	6.000.000,00	////	3.960.000,00
Diferença Tributária				540.000,00

Fonte: Pesquisa Acadêmica

Tabela 2: Diferença tributária do ICMS na base de cálculo da COFINS (Não Cumulatividade -Lei 10.833/03)

Operação	Valor	ICMS 12%	Base de Cálculo da COFINS	COFINS 7,6%
Operação com ICMS na base de cálculo				
Compra Mercadoria para revenda	100.000.000,00	12.000.000,00	100.000.000,00	7.600.000,00
Venda Mercadoria Adquirida para Revenda	150.000.000,00	18.000.000,00	150.000.000,00	11.400.000,00
Imposto a Pagar	//////////	6.000.000,00	//////////	3.800.000,00
Operação sem ICMS na base de cálculo				
Compra Mercadoria para revenda	100.000.000,00	12.000.000,00	88.000.000,00	6.688.000,00
Venda Mercadoria Adquirida para Revenda	150.000.000,00	18.000.000,00	132.000.000,00	10.032.000,00
Imposto a Pagar	//////////	6.000.000,00	//////////	3.344.000,00
Diferença Tributária				456.000,00

Fonte: Pesquisa Acadêmica

Percebe-se, que na tabela 1 não há desconto de créditos, pois a mesma tabela trata da sistemática da cumulatividade. Na tabela 1 aplica-se a alíquota de 3% sobre o faturamento onde a diferença da multiplicação com ICMS na base e sem o ICMS na base gerou uma diferença de R\$540.000,00 (quinhentos e quarenta mil reais). Cabe lembrar que a partir da Lei n. 10.833/03 não mais se aplica a não cumulatividade a empresas tributadas pelo Lucro Presumido com a exceção daquelas listadas no art.10 da mesma, porém é relevante demonstrar o impacto sobre essa sistemática.

A tabela 2 demonstra a sistemática não cumulativa onde são apropriados os créditos na entrada de bens adquiridos para revenda, bens adquiridos como insumo, serviços adquiridos como insumo dentre outros. O débito e crédito geram o valor do tributo a pagar, ou seja, o valor agregado da operação. A tabela 2 mostra diferença entre a aplicação da alíquota de 7,6% na base de cálculo com ICMS e sem tendo incidência do imposto estadual tanto na compra quanto na venda. A diferença apurada do ICMS na base da COFINS neste caso foi de R\$ 456.000,00.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Mediante estudo realizado a partir deste ensaio foi possível entender os métodos de controle constitucional utilizados pelo STF e pelos tribunais espalhados pelo país. Levado ao STF mediante via incidental a questão do ICMS na base de cálculo da COFINS se tornou alvo de Recurso Extraordinário e, após brilhante manobra governamental, se tornou Ação Direta de Constitucionalidade (ADC). A ADC produz efeitos completamente diversos do Recurso Extraordinário, que são mais benéficos para a União, como os efeitos *ex nunc* (para o futuro), zerar votos do recurso anterior e impedir que novos processos sejam impetrados.

Conclui-se que o ICMS não cumulativo, que é apurado mediante o sistema débito e crédito, é receita do Estado, apenas sendo repassado de vendedor para comprador nas operações comerciais até o consumidor final, ou seja, esse montante não integra o patrimônio do contribuinte, logo não deve servir de Base de Cálculo para a apuração da COFINS.

É evidente que a União por não querer abster de grande parcela de sua receita vêm de todas as formas tentando pacificar uma interpretação inverídica ao art.195, CF que regula a base de cálculo da COFINS no campo constitucional. Espera-se que tão logo seja julgada a lide, pois já se alcançarão quase quatro anos do cabimento da ADC n. 18 e muitos outros do RE n. 240.785/MG. O contribuinte não pode continuar sendo lesado por mais tempo.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Constituição Federal**, de 05 de Outubro de 1988.
- BRASIL. **Emenda Constitucional n.º18**, de 01 de dezembro de 1965.
- BRASIL. **Lei n.º 10.833**, de 29 de dezembro de 2003.
- BRASIL. **Lei n.º 70**, de 30 de dezembro de 1991.
- BRASIL. **Lei n.º 9.718**, de 27 de novembro de 1998.
- BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1995.
- COSTA, Alcides J.. Imposto de vendas e consignações: análises dos sistemas de arrecadação. **R.a.e Revista de Administração de Empresas**, v. 3, n. 6, 1963.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. São Paulo: Nova Fronteira, 1986.
- HIGUCHI, Hiromi *et al.* **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 35. ed. São Paulo: IR Publicações Ltda., 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: MALHEIROS EDITORES LTDA, 2009.
- MARTINS, Ives; SOUZA, Fátima; PAVAN, Cláudia. Base de Cálculo do PIS e COFINS: Distinção entre Receita e Faturamento. **Revista Magister**, Porto Alegre: Três, 2005.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Martinez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ONO, Juliana O.; OLIVEIRA, Fabio Rodrigues. **Manual do PIS e da COFINS**. 4. Ed., São Paulo: FISCOsoft, 2009.
- LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. **Jus Navigandi**, Teresina, n. 1370 2007,. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/9674>>. Acesso em: 1 mar. 2011.
- SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 14. ed. São Paulo: Cortez, 1986.
- TOFFOLI, José Antonio Dias; MENDONÇA, Grace Maria Fernandes; FRANZINI, Patrícia Guimarães. **Ação Declaratória de Constitucionalidade**. Brasília: n. 18, 2008.