

08/10/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS

RELATOR : **MIN. MARCO AURÉLIO**
RECTE.(S) : **AUTO AMERICANO S/A DISTRIBUIDOR DE PEÇAS**
ADV.(A/S) : **CRISTIANE ROMANO E OUTRO(A/S)**
RECDO.(A/S) : **UNIÃO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro.

COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em dar provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do relator e por maioria, em sessão presidida pelo Ministro Ricardo Lewandowski, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

Brasília, 8 de outubro de 2014.

MINISTRO MARCO AURÉLIO – RELATOR

24/08/2006

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS

RELATOR : **MIN. MARCO AURÉLIO**
RECTE.(S) : **AUTO AMERICANO S/A DISTRIBUIDOR DE PEÇAS**
ADV.(A/S) : **CRISTIANE ROMANO E OUTRO(A/S)**
RECDO.(A/S) : **UNIÃO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

RELATÓRIO

O SENHOR 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 nº 70/91 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 nº 1-1/DF, “inclusive no que tange à previsão de se incluir o ICMS na base de cálculo do tributo, consoante disposto no artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, lei esta, reafirme-se, cuja constitucionalidade foi declarada e que, por força do artigo 102, § 2º, 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 artigo 195, inciso I, do Diploma Maior, insistindo-se na inconstitucionalidade do artigo 2º, parágrafo único, da citada lei complementar, no que autorizada

RE 240785 / MG

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 nº 1, o Relator, ministro Moreira Alves, apontou para o envolvimento, na espécie, apenas dos artigos 1º, 2º, 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Por isso mesmo, não foi objeto de deslinde a circunstância de o artigo 2º, parágrafo único, da mencionada lei englobar, na base do cálculo da COFINS, o ICMS. A referência feita no voto do ministro Sepúlveda Pertence 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 nº 156, página 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 artigo 195 da Constituição Federal.

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

É o relatório.

24/08/2006

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS

V O T O

O SENHOR 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 artigo 321 do Regimento Interno da Corte. Quanto à oportunidade, 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 interpôs 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 nº 8.950/94, que deu nova redação ao artigo 538 do Código de Processo Civil. Resta examinar o específico, ou seja, a violência ao artigo 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 nº 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

RE 240785 / MG

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 Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, na forma do acórdão de folha 115 a 117, refutou a argüição de inconstitucionalidade, tudo a partir, é certo, da premissa de que assim o teria feito este Plenário ao apreciar a Declaratória nº 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 cotejo, prescinde de referência a artigo, parágrafo, inciso e alínea – Recurso Extraordinário nº 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 artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, considerado o teor primitivo do preceito, ou seja, anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, 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

RE 240785 / MG

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 tendo em conta a folha dos salários, o faturamento e o lucro. As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento não 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 nº 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 decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei

RE 240785 / MG

Complementar nº 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 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 artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 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 *contrário 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 artigo 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,

RE 240785 / MG

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.

24/08/2006

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAIS

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Senhora Presidente, pedirei muitas vênias ao Ministro Relator. Seguirei, ainda, o que posto na ação declaratória, não conhecendo do recurso, porque a matéria envolve basicamente o conceito de faturamento e, tal como naquela ocasião afirmou, entre outros, o Ministro Carlos Velloso, "a questão que diz respeito ao conceito de faturamento não ostenta as galas de questão constitucional."

Esse argumento não é matéria que possa ser objeto de exame, dado que se trata de questão infraconstitucional. Razão pela qual, com todas as vênias, não conheço do recurso.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Há outro precedente em sentido contrário, quando o Tribunal adentrou a elucidação do que se entende como salário, mais uma vez interpretando o artigo 195, inciso I, da Constituição Federal.

24/08/2006

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAISV O T O

(S/ CONHECIMENTO)

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Senhora Presidente, em primeiro lugar assinalo acompanhando o eminente Relator, que entendo que estão presentes os pressupostos de admissibilidade deste recurso. A matéria - pelo que entendi - foi adequadamente prequestionada.

De outra parte, peço vênia à eminente Ministra Cármen Lúcia para entender que se trata, sim, de matéria constitucional, porque não é apenas o conceito de faturamento que está em jogo, tratando-se de verificar, no caso presente, é possível que um imposto incida sobre outro em efeito cascata. Essa é uma matéria eminentemente constitucional, a meu juízo, *data venia*.



O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Tenho a impressão de que não é para fins de fazer um imposto e incidir sobre outro, com essa finalidade. Trata-se apenas da conceptualização de uma técnica para aferição, no caso, do faturamento ou da receita bruta.

Se adentrarmos por essa discussão, parece-me ser apenas um critério, depois vai determinar - isso, penso, já foi objeto até de outras discussões - como se aferir. Tanto é que, se formos fazer esse "distinguishing" constante, certamente, podemos esvaziar o conceito de faturamento.

Sei que a toda hora temos tentativas aqui e acolá, mas por que não excluirmos tais ou quais custos; por que não excluir tais ou quais despesas do conceito de faturamento. É preciso ver que isso, na verdade - embora o Ministro Eros Grau condene sempre quando mencionamos esta palavra -, diz respeito com a natureza deste tipo de tributo. Se trilharmos esse caminho, vamos descaracterizar essas chamadas contribuições sobre faturamento. Esse é o meu temor.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Não há cascata alguma aí. O ICMS é um imposto indireto que se agrega ao preço.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - É para fins de cálculo tão-somente, uma técnica de tributação. Este é meu temor: que estejamos abrindo porta para dizer que daqui a pouco também - sei lá - custo de energia elétrica.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Não, Ministro, **data venia**, esse argumento inteligentemente versado da tribuna pelo ilustre Procurador da Fazenda, a mim me parece inteiramente desfocado. Obviamente, que pagamento de salário de trabalhador da empresa não é faturamento, ao contrário, pressupõe o faturamento. É custo, como também a tarifa de energia elétrica, o Imposto de Renda.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - E, também, um tributo indireto, que se agrega ao preço, é transferido. Não pode ser repetido porque o art. 166 do Código Tributário Nacional não permite. É um custo.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Sim, Ministro. Pode ser repetido exatamente porque é recuperado. Ele ingressa no caixa da empresa para ser repassado à Fazenda.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Para que pudesse se repetir, ele teria de, nos termos do art. 166, fazer prova de que não repercutiu.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Sim, Ministro, neste caso, eu teria dúvida, mas isso, a meu ver, prova demais.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Não me parece.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Gostaria de um esclarecimento do eminente Relator sobre a implicação deste recurso extraordinário com a ADC nº 1.

O Ministro Moreira Alves delimitou o conhecimento da ação a três ou quatro artigos, entre eles o art. 2º, embora eu não tenha encontrado a disposição específica sobre a base de cálculo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Houve, na oportunidade, até a abordagem por Vossa Excelência, mas, considerado o trecho que transcrevi, não estaria envolvido esse preceito no pedido inicial, na declaratória.

Então, consignei:

"Quando do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, o Relator, ministro Moreira Alves, apontou para o envolvimento, na espécie, apenas dos artigos 1º, 2º, 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Por isso mesmo, não foi objeto de deslinde a circunstância de o artigo 2º, parágrafo único, da mencionada lei englobar, na base do cálculo da COFINS, o ICMS. A referência feita no voto do ministro Sepúlveda Pertence" - já que não se atacava o parágrafo, não foi envolvido, no pedido inicial, o

parágrafo - "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 nº 156, página 722 a 755. Por outro lado, o tema está a merecer o crivo" - foi o que eu disse julgando o agravo - "de Colegiado desta Corte, definindo-se o alcance do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal."

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Entendo que a matéria tem, sim, foros constitucionais, *data venia*, porque a Constituição estabelece uma série de parâmetros para a imposição de exações de caráter tributário, inclusive o princípio do não-confisco, dentre outros. É preciso avaliar isso em cada situação.

Neste caso, entendo que o legislador, como foi dito da tribuna e, também, pelo eminente Relator, não pode inovar com relação a termos técnicos consagrados, seja na doutrina, seja na própria prática do dia-a-dia, do cotidiano, em cada atividade especializada.

O faturamento sempre foi entendido pela doutrina, e mesmo pela prática comercial, como a receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. O ICM não integra, a meu juízo, a receita da empresa a nenhum título; ela não integra o valor da operação.



Lembro-me das aulas do eminente Professor Geraldo Ataliba que sempre dizia com todas as letras. É apenas uma anotação de caráter, digamos, "contábil". Ela não gera nenhum acréscimo comercial, e os contribuintes, à evidência, como foi dito aqui, não faturam o ICMS. Entendo, sim, haver um efeito cascata e, no ponto de vista metajurídico também, algo que vem onerando o famoso "custo Brasil".

Portanto, com essas singelas palavras, acompanho o voto do eminente Relator.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'A' with a long horizontal stroke extending to the right.

24/08/2006

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAISVOTO(S/CONHECIMENTO)

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Senhora Presidente, a Constituição não definiu faturamento. Incorporou uma das noções que dele, à época, se tinha. Ela poderia, mais do que incorporar essa noção ou alguma outra, ter contemplado uma definição jurídica de faturamento. Não o fez. Para mim, é muito claro que o conceito de faturamento consubstancia matéria infraconstitucional.

Então, preliminarmente, não conheço do recurso.



24/08/2006

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAIS**VOTO**

A Sra. Ministra Ellen Gracie (Presidente) - Senhores Ministros, creio que deveríamos separar a votação sobre o conhecimento – o Relator e o Ministro Ricardo Lewandowski conhecem e a Ministra Cármen Lúcia e o Ministro Eros Grau não conhecem.



O Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator) - Senhora Presidente, o Tribunal acabou por evoluir na nomenclatura. Toda vez que adentrou e adotou entendimento sobre a matéria de fundo, passou a concluir pelo desprovimento.

A Sra. Ministra Ellen Gracie (Presidente) - Mas a questão de se saber se é infraconstitucional, ou não, é preliminar. É absolutamente necessária.



O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence – O voto da Ministra Cármen Lúcia é no sentido de que a matéria seria infraconstitucional. Aí é questão de conhecimento.

24/08/2006

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAIS

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Senhora Presidente, tenho uma observação a fazer sobre o tema. O Tribunal, há pouco, debruçou-se sobre aquela questão a envolver receita de qualquer natureza. Interpretando o que previsto na Carta, considerada a emenda, excluiu-a, analisando, portanto, a definição de receita que também está aludida em alínea do artigo 195, penso que até na mesma alínea. É a mesma coisa.

Agora, quanto ao faturamento, virá a assentar que não lhe cabe atentar para a definição do vocábulo?



24/08/2006

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAIS

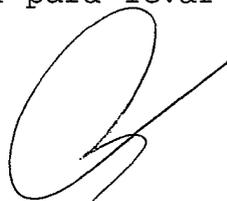
O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Senhora Presidente, eu conheço. Posso justificar, de logo, na linha do voto que proferi no RE nº 346.084. Ali, entendi que o próprio conceito de faturamento era e é constitucional. E disse o seguinte, rapidamente:

"A Constituição de 88, pelo seu artigo 195, I, redação originária, usou do substantivo 'faturamento', sem a conjunção disjuntiva 'ou receita.'" - Usou isoladamente, singelamente, o substantivo "faturamento".

"Em que sentido separou as coisas? No sentido de que faturamento é receita operacional, e não receita total, nem receita abrangente de qualquer ingresso da empresa" - ingresso financeiro, vou dizer redundantemente.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Ou seja, o contribuinte não é um concorrente do Estado, auferindo, também, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Falou de faturamento como operação mercantil, como operação comercial, embutida essa operação na finalidade institucional; no ramo de negócios da empresa. Com isso, a Constituição homenageou o jargão mercantil de faturamento como emissão de fatura para levar a termo um negócio, e



RE 240.785 / MG

homenageou até o jargão social, prosaico, quando se diz: faturar é levar a termo uma tarefa.

Eu disse àquela época:

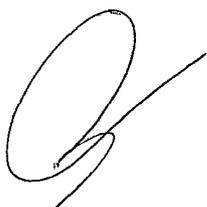
"Receita operacional consiste naquilo que já estava definido pelo Decreto-lei 2397, de 1987, art. 22, § 1º, 'a', assim redigido:

'Art. 22 ...

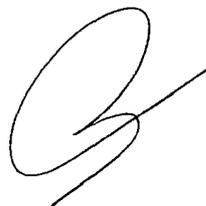
§ 1º

a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;"

Aqui entra um pouco de teoria da Constituição, que transplantou para o seu corpo normativo esse conceito pré-constitucional de faturamento. Vale dizer: se faturamento enquanto receita operacional era um conceito infraconstitucional, com a Constituição de 1988, redação originária, ganhou **status** de conceito constitucional. E, aí, já não pode haver a viagem de volta, ou seja, a Constituição recebeu do direito infraconstitucional um conceito, absolveu-o, e o direito ordinário já não pode recuperar o terreno que perdeu para a Constituição.



"Por isso, estou insistindo na sinonímia 'faturamento' e 'receita operacional', exclusivamente, correspondente àqueles ingressos que decorrem da razão



RE 240.785 / MG

social da empresa, da sua finalidade institucional." - de seu ramo de negócio, enfim.

"Logo, receita operacional é receita bruta de tais vendas, mas não incorpora outras modalidades de ingresso financeiro: royalties, aluguéis, rendimentos de aplicações financeiras, indenizações, etc.

Esse tratamento normativo do faturamento como receita operacional foi reproduzido pela Lei Complementar 70/91, cujo art. 2º assim dispõe: ..." - sob a seguinte roupagem vernacular (estou homenageando agora o Professor Roque, que falou tão bonito aqui, num linguajar escorreito e elegante).

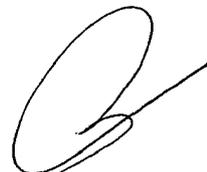
O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Vossa Excelência me permite? Em síntese, a questão de definição de faturamento não abarca o tema contribuinte de direito versus contribuinte de fato.

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Perfeito.

O que disse o art. 2º da Lei Complementar nº 70?

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

Ou seja, essa lei complementar, já editada quando em vigor a Constituição de 1988, nada mais fez do que desatar o conteúdo, que estava contracto, naturalmente, da Constituição, art. 195, inciso I. Nada fez do que debulhar, desentranhar da



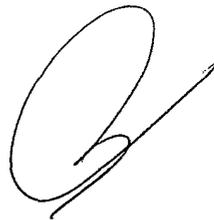
RE 240.785 / MG

Constituição, numa linguagem mais elástica, o que ali se continha de forma contracta. Para mim, mais claro impossível.

O grande problema, sabemos, é que veio aquela Lei Ordinária nº 9.718 e identificou receita bruta com faturamento. E a Emenda nº 20, também, juntou o que a Constituição separou, uniu o que a Constituição desuniu.

Mas essa questão não está em jogo neste momento, então, concluí, Senhora Presidente, que faturamento é um conceito eminentemente constitucional. A matéria é de índole, de matriz constitucional, e, a partir da Constituição, é que podemos interpretar todo direito infraconstitucional, subconstitucional, ainda que veiculado por lei complementar, e não o inverso.

Acompanho o Relator.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized letter 'B' followed by a horizontal stroke and a diagonal line extending downwards and to the right.

24/08/2006

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAIS

D E B A T E

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Há dois precedentes nesta Corte, os RES 346.084 e 357.950 em que se discutiu justamente a ampliação da base de cálculo do PIS e COFINS.



O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Sim. *Mutatis mutandis*, isso se discutiu.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - São quatro RES.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Recordo a expressão do Ministro Cezar Peluso, quando disse que os conceitos constitucionais, ainda que não totalmente determinados, têm um limite de resistência.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Quero esclarecer que insisti nisso porque fiquei vencido naquela matéria.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Vossa Excelência ficou vencido, como o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Nelson Jobim.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Até por uma questão de coerência.

24/08/2006

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAIS

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Senhora Presidente, conheço, sem dúvida nenhuma. É a mesma questão posta anteriormente nos REs 346.084 e 357.950. O Tribunal travou longuíssima discussão sobre a matéria, com brilhantes votos vencidos, mas, como tais, superados no conjunto dos precedentes da Corte, o qual firmou que a questão do conceito de faturamento, previsto no art. 195, é matéria eminentemente constitucional.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Como fez também em relação a salários.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - E, por isso, conheceu de todos esses REs. Como, neste caso, onde se repropõe a questão, vamos deixa de conhecer, porque a matéria seria infraconstitucional? Só se a Corte retroceder.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - A constituição falou de faturamento, já versado o tema pelo decreto-lei, sem nenhuma alteração de substância, sem nenhuma alteração



conceitual. Logo, conceitualizou, por conta própria, o tema.
E a viagem de volta já não pode ser feita.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Tal
como normalmente utilizado.

24/08/2006

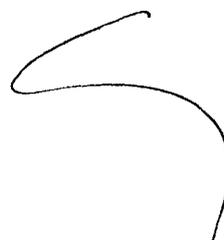
TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAIS

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Senhora Presidente, na verdade, lembro-me que participei desse intenso debate, mas nunca tive dúvida de que, tal como a questão se colocara à época, o tema era, sim, constitucional.

Na verdade, a minha divergência com o Ministro Cezar Peluso e os que o seguiram dizia respeito à compreensão do conceito no contexto geral e dos precedentes, inclusive, que se desenvolveram a partir da própria ADC nº 1.

Entendo até que estamos diante daquilo que a doutrina e a teoria do direito chama de garantia de perfil institucional. Claro que podemos ter um debate, dependendo da singularidade, de perfil infraconstitucional. Mas, no caso específico, o que está em jogo é o próprio conceito. Porque podemos estar a discutir conceito de faturamento, conceito de propriedade, conceito de casamento ou de renda, e neste caso é evidente que a discussão se põe como discussão constitucional. Tanto é que temos tantos debates irrelevantes na alçada do Superior Tribunal de Justiça sobre o mesmo tema. Por quê?



Claro que podemos ter detalhamentos outros, ou má ou boa aplicação da lei, mas, aqui, a indagação que se faz é sobre a substância do próprio conceito: se o legislador teria, ou não, extrapolado ao regular um determinado instituto.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Ministro, Vossa Excelência me permite?

O artigo 2º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91 não versa a inclusão ou a exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Sim, é uma interpretação **a contrario**. Mas para mim o problema é irrelevante, porque não é preciso declarar a inconstitucionalidade da lei para dizermos que a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo é inconstitucional.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Exatamente.

Imaginemos que, em vez de dispor sobre a exclusão da base de incidência, considerado o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, houvesse a inclusão? Não admitiríamos uma ação direta de

inconstitucionalidade tendo em conta a definição e a base de incidência do IPI tal como previsto na Constituição Federal?

O SR. MINISTRO GILMAR MENDES - Não quero entrar na discussão de mérito ainda, só quanto ao efeito, para fins de conhecimento. Isso é que estamos a examinar. A meu ver, aqui, o próprio conceito constitucional está em jogo. Pergunta-se: o legislador terá concretizado de maneira adequada, ou não, um conceito constitucional? Essa pergunta me parece dizer respeito à devida institucionalização ou conceitualização do instituto. Por isso, a matéria é, sim, cognoscível, constitucional.

24/08/2006

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAIS

V O T O

O Sr. Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI** - Senhora Presidente, também acompanho o Relator pelos motivos já enunciados.

Parece que Sua Excelência dá provimento em parte, não é?



O Sr. Ministro **MARCO AURÉLIO** (Relator) - Não é em parte, porque a única matéria do recurso é essa. Mas, como refiro-me à inicial, acolho o pedido parcialmente.

O Sr. Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI** - Pois não. O meu voto é no mesmo sentido.



O Sra. Ministra **ELLEN GRACIE** (Presidente) - Mas o provimento do recurso é integral, não é isso, Ministro Marco Aurélio?

O Sr. Ministro **MARCO AURÉLIO** (Relator) - É integral, porquanto nele, ao contrário do que está na inicial, é a única matéria veiculada.

24/08/2006

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAISVOTO

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Senhora Presidente, a lei toma faturamento como termo de uma das várias noções que existem - as noções de faturamento - na e com uma de suas significações usuais atualmente. Sabemos de antemão que já não se a toma como atinente ao fato de "emitir faturas". Nós a tomamos hoje, em regra, como o resultado econômico das operações empresariais do agente econômico, como "receita bruta das vendas de mercadorias e mercadorias e serviços de qualquer natureza". Esse entendimento foi consagrado no RE nº 150.764, Redator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio, e na ADC nº 1, Relator o Ministro Moreira Alves.

Daí porque tudo me parece bem claro: em um primeiro momento, diríamos que faturamento é outro nome dado à receita bruta das vendas e serviços do agente econômico. Essa é uma das significações usuais do vocábulo (i. é., noção da qual o vocábulo é termo é precisamente esta - faturamento é a receita bruta das vendas e serviços do agente econômico).

O § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 estipula uma definição jurídica de receita bruta: a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.



Ocorre que, após a Emenda Constitucional nº 20/98, a contribuição incide sobre "a receita ou o faturamento". Ora, se a receita bruta (vale dizer: receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços) coincide, qual afirmou esta Corte, com a noção de faturamento, a inserção do termo de um outro conceito - "receita" - no texto constitucional há de estar referindo outro conceito, que não o que coincide com a noção de faturamento. Para exemplificar, sem qualquer comprometimento com a conclusão: receita como totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante para a determinação dessa totalidade o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.

Temos aí receita bruta, termo de um conceito, e receita bruta, termo de outro conceito. No primeiro caso, receita bruta que é enquadrada na noção de faturamento, receita bruta das vendas e serviços do agente econômico, isto é, proveniente das operações do seu objeto social. No segundo, receita bruta que envolve, além da receita bruta das vendas e serviços do agente econômico - isto é, das operações de seu objeto social - aquelas decorrentes de operações estranhas a esse objeto.

Impõe-se, então, distinguirmos: de um lado, teremos receita bruta/faturamento; de outro, a receita bruta que excede a noção de faturamento, introduzida pela Emenda Constitucional nº 20/98, para a determinação, de cuja totalidade - insisto - são irrelevantes o tipo de atividade que dá lugar a sua percepção e a classificação contábil adotada.

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 eminente Professor Roque Carraza exemplificou, na tribuna, exclusivamente com impostos diretos. Sua Excelência o sabe perfeitamente bem, porque é um dos maiores tributaristas deste País, porque não é apenas tributarista - como a grande maioria deles. Na verdade, é um exímio conhecedor da Teoria do Direito. Ele sabe perfeitamente que não poderia exemplificar senão e apenas com os impostos diretos. Isso porque não poderia fazê-lo referindo qualquer imposto indireto. O fato é que o valor do ICMS, embutido no preço, é transferido ao adquirente da mercadoria. Aí não há, na verdade, - com a vênia 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. Tanto é assim que o artigo 166 do CTN estabelece que:

"A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la."

É a situação da chamada "repetição do indébito".

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

Poderia dizer - apenas como argumento de reforço - que, no que tange à receita bruta, não se compõe apenas de entradas decorrentes da circulação de mercadorias. Inúmeras outras fontes a integram.

Por essas razões, extremamente convicto de que essa é a solução mais correta, nego provimento ao recurso.

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and a long vertical stroke extending downwards.

24/08/2006

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAIS

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Presidente, não estamos aqui a julgar um conflito de interesses entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato. Não estamos aqui sendo convocados para legitimar transferência de um ônus tributário do contribuinte de direito para o contribuinte de fato. Não estamos aqui a encampar uma repetição de indébito ajuizada pelo contribuinte de fato. Aí está o problema. Não legitimo essa transferência, porque obrigado a recolher o ICMS é o contribuinte de direito.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Vossa Excelência me permite uma observação? Usei o Art. 166 como referência única e exclusivamente para demonstrar uma coisa apenas.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) - Se prevalecer essa óptica, se chegar algum dia uma controvérsia sobre o tema ao qual me referi, teremos de concluir pela legitimidade dessa transferência pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Ela é legítima e, por isso mesmo - daí a minha dificuldade em incluir no conceito de faturamento -, o que é, em relação ao sujeito passivo, coisa alheia. Tanto que é crime não recolher no prazo o que se tenha repassado ao contribuinte de fato.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) -
Exatamente. Seria contribuinte de direito o intermediário.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Vossas Excelências estão fazendo uma confusão. Não estamos falando aqui de tributo retido em fonte, que conduz, efetivamente, à situação de crime de apropriação indébita. Não é nada disso. Apenas me referi ao art. 166 para tentar tornar evidente - e parece que não consegui, porque, de repente, começamos a falar em uma outra hipótese, a de retenção na fonte -, para tentar mostrar que o tributo se integra ao preço do produto. Daí porque, para mim, o recebimento de um preço por um agente econômico se inclui tranquilamente na noção de faturamento. Agora, se não sou capaz de demonstrar isso, ficarei vencido. Mas inteiramente convencido de que a minha posição é sustentável.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - A meu ver, ambas as hipóteses estão reunidas, inclusive, no tipo penal da Lei nº 8.137. Uma coisa é onde a L. 8.137 fala de "descontado": aí o sujeito passivo é o terceiro; outra é aquela que deva ser recolhida como sujeito passivo da obrigação, que está obrigado a recolher.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Mas aqui, na hipótese do ICMS, não é isso. Podemos seguir adiante; certamente serei vencido, mas não convencido. Por favor, não vamos entrar neste debate porque não tem nada a ver uma coisa com a outra. Seguramente é uma idéia fora de lugar.

Apesar do galicismo, malgrado ficar em minoria, insisto em negar provimento ao recurso.

24/08/2006

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAIS
TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785

VOTO

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO - Senhora Presidente, sem deixar de louvar o empenho, o brilho, com que se houve na tribuna o Dr. Fabrício da Soller, subscrevo o voto do eminente Relator, com seus fundamentos, para dar provimento ao Recurso Extraordinário.

###



24/08/2006

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAIS

VOTO

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Senhora Presidente, tenho de ser coerente com o voto proferido em outros recursos extraordinários. O problema todo é que, neste caso, se trata de uma técnica de arrecadação em que, por isso mesmo, se destaca o valor do ICMS para efeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte.

Aliás, o eminente professor - cuja sustentação, para mim, foi extremamente didática, como sempre - se referiu muito bem: trata-se de um trânsito puramente contábil, significando que isso, de modo algum, compõe o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa, que é o conceito de faturamento.

Peço vênias à fervorosa dissidência para acompanhar o voto do eminente Relator.



24/08/2006

TRIBUNAL PLENO

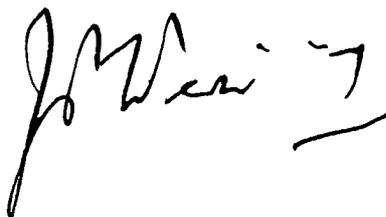
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2 MINAS GERAIS

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Senhora Presidente, tenho convicção firmada a propósito e creio, ademais, que a discussão, *mutatis mutandis*, se esgotou no julgamento a respeito da ampliação da base de cálculo da mesma Cofins - RE nº 346.084, Ministro Ilmar Galvão, RE nº 389.840 e vários outros relatados pelo Ministro Marco Aurélio.

Ali se assentou o que já ficou vencido hoje: o conceito de faturamento é constitucional. Não me canso de repetir a citação do velho Ministro Luiz Gallotti: quando a lei puder chamar de compra e venda o que não é compra, ou de empréstimo o que não é, então todo o sistema constitucional de repartição de competência tributária estará derruído. Por exemplo, o ISS sobre locação de bens móveis. Por isso, reporto-me aos argumentos que expendi - sobre isto, que é o tema mais fascinante - modestamente, embora com as idéias fora do lugar, naqueles recursos.

Assim, peço vênica para, também, dar provimento a este recurso.



PLENÁRIO**EXTRATO DE ATA****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2**

PROCED.: MINAS GERAIS

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.: AUTO AMERICANO S/A DISTRIBUIDOR DE PEÇAS

ADV.: ROQUE ANTONIO CARRAZZA

ADVDS.: RAQUEL CRISTINA RIBEIRO NOVAIS E OUTROS

RECDA.: UNIÃO

ADVDA.: PFN - ELYADIR FERREIRA BORGES

Decisão: Retirado de pauta por indicação do Senhor Ministro-Relator. 2ª Turma, 17.08.99.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), **conhecendo e dando provimento** ao recurso extraordinário, o julgamento foi **suspenso** em virtude do pedido de **vista** formulado pelo Senhor Ministro Nelson Jobim. Falou pelo recorrente o Dr. Roque Antonio Carrazza. Plenário, 08.09.99.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, deliberou a renovação de julgamento, a sustentação oral e o retorno dos autos ao Ministro-Relator. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 22.03.2006.

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu do recurso, vencidos a Senhora Ministra Cármen Lúcia e o Senhor Ministro Eros Grau. No mérito, após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence, dando provimento ao recurso, e do voto do Senhor Ministro Eros Grau, negando-o, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Joaquim Barbosa. Falaram, pela recorrente, o Professor Roque Antônio Carraza e, pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda



Supremo Tribunal Federal

Nacional. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 24.08.2006.

Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Eros Grau, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

Luiz Tomimatsu
Secretário

14/05/2008

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS**PROPOSTA****O SR. MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE) –**

Senhores Ministros, conforme já foi dito e destacado, pedi vista deste recurso extraordinário quando do julgamento no Plenário em 24.8.2006; os autos já estão à disposição do Tribunal desde dezembro de 2007; já houve várias colocações em pauta e, depois, essa associação, tendo em vista esse núcleo temático com a proposta da ADC.

Obviamente estou em condições de proferir o voto-vista, mas, tendo em consideração, agora, a decisão do Plenário da precedência da ADC e o pedido de vista do Ministro Marco Aurélio, eu sugeriria que aguardássemos para fazermos novamente o julgamento conjunto das matérias.

14/05/2008

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, muito constrangido, porque suscitei a precedência do término do julgamento do recurso extraordinário, devo permanecer fiel a essa visão.

Entendo que, no caso, ante o pedido de vista no tocante à apreciação do pleito de concessão de medida acauteladora, cabe dar sequência ao recurso extraordinário.

É como me pronuncio, sem precisar ressaltar, mais uma vez, que assim procedo segundo a minha ciência e consciência. Faço-o sem qualquer vinculação, considerado o pedido de vista que veiculei, para evitar maledicências.

14/05/2008

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS

V O T O
(s/ proposta)

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Sem objeção, Senhor Presidente.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785-2

PROCED.: MINAS GERAIS

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.: AUTO AMERICANO S/A DISTRIBUIDOR DE PEÇAS

ADV.(A/S): CRISTIANE ROMANO E OUTRO(A/S)

RECDA.: UNIÃO

ADVDA.: PFN - ELYADIR FERREIRA BORGES

Decisão: Retirado de pauta por indicação do Senhor Ministro-Relator. 2ª Turma, 17.08.99.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), **conhecendo** e **dando provimento** ao recurso extraordinário, o julgamento foi **suspenso** em virtude do pedido de **vista** formulado pelo Senhor Ministro Nelson Jobim. Falou pelo recorrente o Dr. Roque Antonio Carrazza. Plenário, 08.09.99.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, deliberou a renovação de julgamento, a sustentação oral e o retorno dos autos ao Ministro-Relator. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 22.03.2006.

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu do recurso, vencidos a Senhora Ministra Cármen Lúcia e o Senhor Ministro Eros Grau. No mérito, após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence, dando provimento ao recurso, e do voto do Senhor Ministro Eros Grau, negando-o, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Joaquim Barbosa. Falaram, pela recorrente, o Professor Roque Antônio Carraza e, pela

R

recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 24.08.2006.

Decisão: Em consideração à decisão do Plenário, da precedência da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18-5/DF, e em razão do pedido de vista nela formulado pelo Senhor Ministro Marco Aurélio, o Tribunal adiou o julgamento do feito. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 14.05.2008.

Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Eros Grau, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Menezes Direito.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.


h Luiz Tomimatsu
Secretário

08/10/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, pela ordem.

Na segunda-feira, às dezessete horas, a Fazenda Nacional pleiteou, neste recurso extraordinário – e como já tive a oportunidade de registrar, urge a conclusão deste julgamento –, que se aguarde a apreciação conjunta da Ação Declaratória nº 18, que acabou sendo incidente a inviabilizar a finalização do exame deste recurso extraordinário, e do Recurso Extraordinário nº 574.706, que está sob a relatoria da ministra Cármen Lúcia.

Digo que proferi decisão indeferindo o pedido.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Ministro Marco Aurélio, como estamos aguardando - e virá oportunamente - o eminente Ministro Gilmar Mendes, que fará parte da turma julgadora, no momento oportuno, chamaremos esse processo a julgamento e decidiremos essa questão levantada por Vossa Excelência.

08/10/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Eu já darei a palavra ao Ministro-Relator. Eu apenas observo que se trata de um recurso extraordinário, sem repercussão geral, de interesse apenas subjetivo, *inter partes*, portanto, sem qualquer efeito *erga omnes*.

Faltam três votos a serem proferidos, o julgamento já se iniciou em 99 - uma observação que retiro da tira de julgamento -, mas eu ouço o eminente Relator.

08/10/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Presidente, seria o caso de indagar: até quando teremos incidentes que resultam no tumulto da marcha processual?

Em 22 de agosto de 2014, encaminhei a Vossa Excelência cópia de despacho, no qual consignei:

O quadro gera enorme perplexidade e desgasta a instituição que é o Supremo. A apreciação do processo teve início em 8 de setembro de 1999, ou seja, na data de hoje, há catorze anos, onze meses e catorze dias.

Após incidente que resultou em declarar-se insubsistente o que deliberado no início do julgamento, considerada a passagem do tempo, na sessão de 24 de agosto de 2006, veio à balha pronunciamento conhecendo do recurso extraordinário e, quanto ao mérito, houve a formalização de seis votos favoráveis à contribuinte. Mas, fadado o processo a incidentes, a sequência do exame foi interrompida, a pretexto de aguardar-se o atinente a processo objetivo – Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18.

Em 13 de agosto de 2008, o Plenário deferiu medida acauteladora, na citada ação, para suspender o julgamento de demandas nos demais patamares do Judiciário. Quanto a este recurso, implementou o sobrestamento. Considerado o prazo de validade da liminar, ocorreram três prorrogações, vigorando, por último, até 21 de setembro de 2010, estando sem eficácia praticamente há quatro anos.

Urge proceder à entrega da prestação jurisdicional às partes. Urge atentar para as peculiaridades do caso, especialmente para o fato de a recorrente contar com maioria formada no Supremo, cabendo ressaltar que alguns Ministros já deixaram o Tribunal.

RE 240785 / MG

O que ocorre na espécie? No início da sessão, disse que recebi petição da Fazenda, a qual despachei na residência, pela manhã, indeferindo o pedido de adiamento.

Chegou-me petição da União, subscrita pelo Advogado-Geral, e reportei-me ao que assentado quanto ao requerimento da Fazenda.

Repito, Presidente: urge, sob pena de desgaste para o Supremo, ultimar a entrega da prestação jurisdicional.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Nada impede, Senhor Presidente, *que se conclua* o julgamento do presente recurso extraordinário, **iniciado** em 1999 e renovado em 2006.

Vale observar, *de outro lado*, que, **mesmo** que **não** se reconheça, *na espécie*, a existência de repercussão geral, **ainda** assim esta Corte **terá** a oportunidade de examinar **a mesma** controvérsia jurídica, *agora sob o regime do art. 543-B do CPC*, **por ocasião** do julgamento do RE 574.706/PR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, **em cujo âmbito** o Plenário Virtual já **reconheceu** presente o caráter transcendente do litígio constitucional em discussão, **fazendo-o** em pronunciamento que está assim ementado:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS. MATÉRIA PENDENTE DE JULGAMENTO NO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 240.785. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL SUSCITADA.” (grifei)

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Vossa Excelência me permite? Segundo disposto na Constituição Federal, para termos base na edição de verbete vinculante, precisamos de reiteradas decisões do Supremo. Por isso é que devemos entregar a prestação jurisdicional, o que já tarda.

RE 240785 / MG

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Pois não. Ministro Fux com a palavra.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhor Presidente, eu só gostaria de observar que, recentemente, nós discutimos aqui que a mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não é apta - pelo menos estamos nos encaminhando dentro de um sistema, já hoje universal, que é a mudança da jurisprudência, sem alteração legal - a ensejar uma ação rescisória, porque interpretar não é violar. Então, aqui nós estamos nos encaminhando para isso e, de **lege ferenda**, há uma proposta, que está na iminência de aprovação, no sentido de que a modificação da jurisprudência tem que ser modulada, porque hoje ninguém trabalha sem ingressar na rede mundial de computadores e verificar como é que está julgando o Tribunal Superior ou o Supremo Tribunal Federal.

E, neste caso que nós discutimos, o Supremo Tribunal Federal tinha reiteradas decisões no mesmo sentido, a decisão transitou de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e, quando surgiu a modificação da jurisprudência, numa estratégia - que eu não sei até que ponto essa estratégia era admissível -, propôs sua ação rescisória.

Agora, uma outra estratégia, como destacou o Ministro Celso de Mello: temos sete votos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, que é uno e indivisível. Não mudou nada, a lei não mudou. Ele tem seis votos contra um - são sete votos de Ministros que pertenceram a esta Corte.

A introdução de uma outra ação no organismo do sistema judiciário vai poder infirmar o que já se iniciou com esse julgamento? A instituição vai aceitar essas estratégias? Nós vamos passar esse recibo, digamos assim? Evidentemente que não. Evidentemente que não.

De sorte que eu também colacionei vários casos em que nós consideramos prejudicados os controles concentrados de constitucionalidade depois do julgamento do Recurso Extraordinário. Isso aqui foi citado várias vezes. Inclusive eu tive essa oportunidade a que se referiu o Ministro Celso de Mello e também o exemplo disso eu

RE 240785 / MG

trago em relação à ADI 4.071, que foi prejudicada pela análise dos Recursos Extraordinários 377.457 e 381.964 e, já citado pelo Ministro Celso de Mello, também o julgamento do RE 595.838, cujo acórdão ainda não foi publicado, mas que também levou ao prejuízo da Ação Declaratória.

De sorte, Senhor Presidente, que eu, nessa questão de ordem suscitada pelo Ministro Marco Aurélio, e em defesa da instituição...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Não, Ministro, não suscito questão de ordem. Ao contrário: quanto aos requerimentos formalizados pela Fazenda e pela União, há ato do Relator – e não houve impugnação, talvez por falta de tempo, mediante agravo regimental – indeferindo o adiamento.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Então, na verdade, sob outro nome *iuris*, eu acompanho integralmente essa proposta do Ministro Marco Aurélio, em defesa da instituição.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Mais alguma manifestação?

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Senhor Presidente, eu reconheço o incômodo e a posição desconfortável em que se encontra a Advocacia-Geral da União neste caso, porque há um dado que nós não podemos negar – e aí não vale a pena ficar a espiolhar e a escrutinar razões: fato é que o julgamento começou com uma composição e agora o Tribunal tem outra composição. Esse é um dado fático que nós não podemos negar.

E por isso, inclusive, já anteciparia a minha posição no sentido de que nós nos limitemos a julgar este Recurso Extraordinário sem lhe atribuir caráter de repercussão geral – ao contrário do manifestado pelo Ministro Celso -, porque, de fato, a composição mudou; três Ministros que participaram do julgamento não mais estão, e hoje nós temos um RE

RE 240785 / MG

com quatro Ministros. E nós temos agora um Recurso Extraordinário com repercussão geral reconhecida além da ação declaratória de constitucionalidade proposta.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Não bastasse a teoria da aplicação da lei no tempo, quando surgiu o interesse em recorrer, neste caso, não havia sequer a Emenda Constitucional nº 45, introdutora da repercussão geral.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Portanto, de fato, como já foi destacado também aqui, esse processo já poderia ter voltado ao Plenário, se nós tivéssemos tido condições de discutir a tempo, como temos tantas outras questões já devolvidas e pendentes de apreciação.

Há pouco tempo o Ministro Marco Aurélio recordava que – não sei se esse prazo já se venceu – ele tinha um recurso pendente há doze anos no Plenário.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Na fila, aguardando julgamento, Presidente.

E vejam: já houve caso de evolução da jurisprudência beneficiando a Fazenda. Refiro-me ao problema do creditamento do IPI, considerados insumos adquiridos à alíquota zero, ou mediante isenção, tanto que, no processo referido pelo ministro Luiz Fux, apontei, empolgando o Verbete nº 343, não caber confundir violência à literalidade de lei com evolução na interpretação da lei. E disse mais: a rescisória não é instrumento de uniformização da jurisprudência.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Nesse momento, depois dessas manifestações, o que está em xeque, o que está em pauta é apenas a continuidade do julgamento.

A questão, se haverá ou não, ou se será ou não atribuída a repercussão geral, depois nós examinaremos após colher os votos

RE 240785 / MG

restantes se for o caso. Mas eu ouço ainda os Colegas.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: **Salientei**, Senhor Presidente, que o exame **da presente** controvérsia constitucional **poderá** efetivar-se, **sob a égide** do regime jurídico-processual da repercussão geral, **por ocasião** do julgamento **do RE 574.706/PR**, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, **que versa** o mesmo tema em causa (**legitimidade constitucional** da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS).

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Mas, então, surge a problemática colocada pelo ministro Gilmar Mendes: o Colegiado hoje tem outra composição. Por isso é que não devemos, neste caso que estamos a julgar, implementar eficácia maior.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Embora reconheça que a parte recorreu tempestivamente e buscou a proteção ao seu direito, e, claro, esse julgamento tem que se encerrar.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Não podemos negar jurisdição. Eu ouço o Ministro Teori Zavascki, que pretende se manifestar.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Senhor Presidente. Como eu não voto no mérito, porque o Ministro Peluso já votou, pergunto a Vossa Excelência se vai colher os votos de todos a respeito dessa questão de ordem citada.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Sim, do prosseguimento. Apenas agora eu acho que todos estão aptos a...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) –

RE 240785 / MG

Presidente...

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Pois não.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – O quórum a ser respeitado é o do início do julgamento. Aqueles que ocupam cadeira, preenchida anteriormente por Ministro que já se pronunciou, não podem participar desta discussão. Vamos aguardar, para tanto, o processo, que está sob a relatoria da ministra Cármen Lúcia, no qual admitida a repercussão geral.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Não, mas, para a questão de ordem, acredito que já temos precedente no sentido de que os novos Ministros participam, sim, do julgamento quanto à questão de ordem.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Agora, o Ministro Marco Aurélio está dizendo que não há uma questão de ordem propriamente dita, que há um pedido no próprio processo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Ressalto, mais uma vez, dois aspectos. Em primeiro lugar, penso que o Supremo não admitiu agravo regimental considerada a oralidade, sem a formalização escrita. Em segundo lugar – a menos que o Colegiado queira desautorizar o pronunciamento –, há decisão do Relator indeferindo o adiamento – e desautorizar de ofício será precedente perigosíssimo.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Ministro Celso de Mello.

RE 240785 / MG

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Proponho que se dê sequência a este julgamento, *já há muito tempo iniciado*, em ordem a que se defina, mesmo **sem** as consequências próprias do regime processual da repercussão geral, o litígio jurídico em questão, *ainda mais* se considerarmos que se mostra iminente o julgamento **do RE 574.706/PR**.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - A minha posição é a mesma, *data venia*, que a do Ministro Marco Aurélio.

Eu entendo que se trata de um julgamento já iniciado, Ministro Teori, onde já há uma composição firmada, cristalizada. Propriamente não se trata de uma questão de ordem, apenas um incidente dentro de um processo que já está tramitando há longo tempo. O Ministro Marco Aurélio indeferiu uma petição. Trata-se agora simplesmente de dar continuidade a esse julgamento.

Essa decisão do Ministro Marco Aurélio não foi atacada pelo instrumento próprio, que é o agravo regimental, até porque não houve tempo hábil. Parece-me que, com os Ministros remanescentes da Turma julgadora original, formou-se um consenso no sentido de que o julgamento deve prosseguir. E eu, então, na qualidade de Presidente, com o devido respeito pelos demais, constato que temos a maioria no sentido do prosseguimento do julgamento.

08/10/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS

VOTO - VISTA

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: Cuida-se de recurso extraordinário interposto por Auto Americano S.A. Distribuidor de Peças contra acórdão da 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, com fundamento no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, em que alega ofensa ao art. 195, I, além do art. 5º, LIV e LV, da Carta Magna,. Eis a ementa do acórdão recorrido:

“TRIBUTÁRIO – COFINS – AÇÃO DIRETA DE CONSTITUCIONALIDADE n. 1-1/DF – EXAÇÃO TIDA POR CONSTITUCIONAL – EFEITO VINCULANTE – RECURSO IMPROVIDO.

Tendo a Suprema Corte declarado constitucional a cobrança da exação, é de se negar provimento ao apelo.” (AC 94.03.055894-6, Rel. Juiz Silveira Bueno, 3ª T, TRF – 3ª Região, julgado em 31.8.1994).

No caso, a recorrente 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 presente 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” (fl. 130).

RE 240785 / MG

O Relator, Min. Marco Aurélio, deu provimento ao agravo de instrumento pela decisão de fls. 159-161 e, desde logo, submeteu o julgamento do recurso ao Pleno, “considerando a envergadura da controvérsia e a repetição em outros processos” (fl. 171).

Superada, por maioria, a preliminar de não conhecimento do recurso extraordinário, o Relator apresentou voto pelo provimento do apelo extremo, ante os seguintes fundamentos:

“O que sustenta a recorrente é que o decidido pela Corte de origem discrepa da tipologia do tributo, tal como prevista no artigo 195, inciso I, alínea ‘b’, da Constituição Federal, considerado o teor primitivo do preceito, ou seja, anterior à Emenda Constitucional n. 20/98, no que, na citada alínea, fez inserir como base de incidência da contribuição devida pelo empregador, juntamente com o faturamento, conflita, ou não, com o dispositivo constitucional. A tríplice incidência da contribuição para o financiamento da previdência social, a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, foi prevista tendo em conta a folha dos salários, o faturamento e o lucro. As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento não 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 de 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. Esta decorre, em si, de um negócio jurídico, de

uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que 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 de 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 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

RE 240785 / MG

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. (...)

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 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. (...) 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, inverte os ônus da sucumbência, tais como fixados na sentença prolatada.”

Dessa forma, o Min. Marco Aurélio entendeu que o conceito constitucional de *faturamento* – compreendido como “valor da mercadoria ou do serviço” – não abrange “ônus fiscal” ou “valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço”, razão pela qual deveria ser excluído o valor correspondente ao ICMS da

RE 240785 / MG

base de cálculo da COFINS.

Na oportunidade, o voto do Min. Marco Aurélio foi acompanhado pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence. No ponto, o Min. Cezar Peluso assim se manifestou:

“O problema todo é que, neste caso, se trata de uma técnica de arrecadação em que, por isso mesmo, se destaca o valor do ICMS para efeito de controle de transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte.

Aliás, o eminente professor – cuja sustentação, para mim, foi extremamente didática, como sempre – se referiu muito bem: trata-se de um trânsito puramente contábil, significando que isso, de modo algum, compõe o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa, que é o conceito de faturamento.”

De outra sorte, o Min. Eros Grau abriu divergência para destacar que *“o ICMS é imposto indireto que se agrega à mercadoria.”* Na ocasião, o voto do Min. Eros Grau assentou:

“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

RE 240785 / MG

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.

Poderia dizer – apenas como argumento de reforço- que, no que tange à receita bruta, não se compõe apenas de entradas decorrentes da circulação de mercadorias, mas inúmeras outras fontes a integram.

Por essas razões, extremamente convicto de que essa é a solução mais correta, nego provimento ao recurso”.

Pedi vista para melhor exame da controvérsia.

Na espécie, a discussão limita-se a ponderar se o valor relativo ao ICMS integra, ou não, o conceito constitucional de “faturamento”, previsto como base de cálculo da COFINS.

Por sua vez, a abrangência do conceito de “faturamento”, no âmbito do art. 195, I, da Constituição Federal, foi examinada pela primeira vez por esta Corte no julgamento do RE 150.755/PE, Red. p/ o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, maioria, DJ 20.8.1993.

Na ocasião, o voto vencedor do Min. Sepúlveda Pertence assentou que a receita bruta, tal como prevista 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.

RE 240785 / MG

Posteriormente, no julgamento do RE 150.764/PE, Red. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, maioria, DJ 2.4.1993, este 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:

“(…) 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).”

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, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.6.1995. 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

RE 240785 / MG

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 oportunidade, o voto condutor da ADC 1/DF, da lavra do Min. Moreira Alves, 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 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)’.”

A propósito, o voto do Min. Ilmar Galvão proferido na citada ADC n. 1/DF 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

RE 240785 / MG

‘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.”

Nesse contexto, editou-se a Lei 9.718, de 27.11.1998, que dispôs sobre o conceito de faturamento nos seguintes termos:

“Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

Em outras palavras, o art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/1998, inclui 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*”.

No entanto, esta Corte entendeu que, até a edição da Emenda Constitucional 20, em 15.12.1998 (EC 20/1998), somente as receitas provenientes da venda de mercadorias e prestação de serviços estavam incluídas no conceito de faturamento, consoante decidido nos julgamentos dos RE 346.084/PR, Red. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 1.9.2006; RE 357.950/RS; RE 358.273/RS; e RE 390.840/MG, todos da relatoria do Min. Marco Aurélio.

Na ocasião, o Plenário declarou a inconstitucionalidade do art. 3º,

RE 240785 / MG

§ 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 das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços”. Isto é, toda receita decorrente de outras fontes que não a venda de mercadorias e a prestação de serviços não estaria incluída na base de cálculo da COFINS, por exemplo, a locação de imóveis, prêmios de seguros etc.

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:

“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:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;”

Dessa forma, o advento da EC 20/1998 superou qualquer polêmica sobre a 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.

Assim, nos julgamentos concluídos em 9.11.2005, o Plenário confirmou o entendimento de que faturamento e receita bruta são sinônimos e que, até a edição da Emenda Constitucional 20/1998, limitavam-se ao produto da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. O último precedente possui a seguinte ementa:

RE 240785 / MG

“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.” (RE 390.840/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, maioria, DJ 15.8.2006).

Portanto, o STF concluiu 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 imóveis (RE-AgR 371.258/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, 2ª T., DJ 27.10.2006); os prêmios de seguro

RE 240785 / MG

(RE-AgR 400.479/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, 2ª T., DJ 6.11.2006); e a gestão de previdência privada (RE-ED 444.601/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, 2ª T., DJ 15.12.2006).

Nesse contexto, cabe examinar 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.

Em primeiro lugar, convém esclarecer que o caso não cuida de inclusão ou ampliação da base de cálculo da COFINS. Na realidade, a recorrente busca é **excluir** parte do *quantum* recebido do conceito de receita bruta, sem pertinente disposição legal.

Mutatis Mutandis, este Tribunal apreciou questão similar quanto à superposição do ICMS, denominada “ICMS por dentro”.

Com efeito, na sessão de 23.6.1999, 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. Trata-se do RE 212.209/RS, Red. p/ o acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 14.2.2003, que possui 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.” (RE 212.209/RS, Red. p/ o acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 14.2.2003).

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

RE 240785 / MG

incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação.

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

RE 240785 / MG

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

Recentemente, o tema foi novamente apreciado no julgamento do RE 582.461, de minha relatoria, Dje 18.8.2011, oportunidade em que o Tribunal reafirmou sua posição no sentido da constitucionalidade da inclusão do montante de ICMS em sua própria base de cálculo. A decisão está assim ementada:

“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 19.4.2002, 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

RE 240785 / MG

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 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, confira-se estudo dos doutos Everardo Maciel e José Antônio Schontag:

“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 proporcional, o tributo devido é calculado pela aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo. São exemplos dessa hipótese o IPI e o imposto de importação. No IPI, a base de cálculo definida no CTN é ‘o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria’, sem que se faça qualquer

RE 240785 / MG

menção à inclusão do próprio imposto em sua base de cálculo. Por conseguinte, um aumento de 10% na alíquota implica aumento de 10% no imposto devido.

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.

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

RE 240785 / MG

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." (MACIEL, Everardo & SCHONTAG, José Antônio. «O ICMS E A BASE DE CÁLCULO DA COFINS», Valor Econômico, edição de 2.8.2002).

Nesse contexto, é importante reiterar que, consoante a jurisprudência desta 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" (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).

Ressalte-se que 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.). Isto é, a referida emenda constitucional apenas alargou a base de cálculo da COFINS, sem retirar ou substituir qualquer conteúdo pré-existente.

Assim, inequivocamente, 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 (antes da EC n.

RE 240785 / MG

20/1998: as operações restringiam-se a vendas e prestações de serviços), da mesma maneira que outros tributos como o ICMS e o ISS.

No clássico estudo dos professores Richard e Peggy Musgrave, 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 produção (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.” (MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Trad. De Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1980. p. 275-276).

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

RE 240785 / MG

do contribuinte (*ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen*) [cf. TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18^a ed. Köln: Otto Schmidt, 2005. p. 423, § 12 Rn. 1; e BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 7^a ed. Heidelberg: C.F. Muller, 2004. p. 21 Rn 83].

Daí que os professores Richard e Peggy Musgrave tenham indicado com muita propriedade a equivalência entre a tributação sobre o produto das vendas e aquela sobre o consumo (MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Trad. De Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1980. p. 275 e ss.), pois ambas têm o mesmo objeto econômico, a mesma base de cálculo: o preço pago pelo comprador e recebido pelo vendedor nas operações.

Logo, a receita bruta (faturamento, produto das operações) – em oposição à receita líquida – compreende a importância total *recebida* pelo contribuinte sem exclusão *a priori* de quaisquer componentes – independentemente de sua destinação ou natureza como margem de lucro, custos diretos, custos indiretos ou ônus tributário.

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.

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

RE 240785 / MG

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 só, não distinguem quaisquer ingressos operacionais percebidos, nem excluem de antemão qualquer elemento do resultado da operação. Portanto, 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.

Data maxima venia, 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.

Com efeito, 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 CPMF, além da própria COFINS?

RE 240785 / MG

Obviamente, o simples fato de fundar-se em ônus tributário não desqualifica a parte do preço como receita bruta.

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, também deveriam ser subtraídas do resultado.

Na verdade, o acolhimento do entendimento da recorrente abrirá diversas fragilidades no sistema da COFINS, criando outro tributo pautado pelas circunstâncias pessoais do contribuinte e de cada parcela que integra o resultado das operações. Indevidamente, passa-se a tratar a presente contribuição como tributo pessoal, aproximando-a de tributo sobre a renda ou sobre o lucro.

Rigorosamente, os fundamentos do eminente relator, Min. Marco Aurélio, poderiam ser aplicados para afastar da base de cálculo da COFINS diversos custos que viabilizam as operações de compra e venda e de prestação de serviço, sejam de natureza tributária, sejam de natureza civil.

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

RE 240785 / MG

apuração, investindo em aplicações financeiras etc.

Isso não significa que todo custo na realização das operações compõe o faturamento. Cito, por exemplo, a CPMF paga pelo comprador em virtude da transferência bancária do preço. Este custo tributário não é transferido ao vendedor, mas pago diretamente pelo comprador, razão pela qual não compõe o preço da venda. Caso a CPMF onerasse a entrada – e não a saída de recursos – integraria, da mesma forma, o preço da operação.

Repita-se que a COFINS cuida de tributação sobre o faturamento, a receita bruta, o produto das vendas, não de imposição sobre a renda ou o lucro. O fundamento ou a destinação final do *quantum* não é relevante para a base de cálculo da COFINS, apenas o recebimento pelo contribuinte no curso de suas atividades.

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.

Em primeiro lugar, conforme já destacado, esta Corte reconheceu no RE 212.209/RS, Red. p/ o acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 14.2.2003, 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. Conseqüentemente, o destaque do ICMS é apenas para controle fiscal, não para diferenciar a natureza da parcela.

RE 240785 / MG

Em segundo lugar, frise-se que o ICMS não funciona como imposto retido, como bem lembrou o Min. Eros Grau. De fato, o ICMS não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação, mas é recebido pelo vendedor, que a 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.

Em terceiro lugar, é importante destacar que nem sempre a totalidade do valor correspondente ao ICMS recebido pelo contribuinte da COFINS será repassado ao Estado, seja porque em muitos casos há crédito de operações anteriores a serem considerados, 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 (ADI 1851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 25.4.2003). Nesse caso, há disparidade entre o montante incluído no valor do preço e aquele efetivamente repassado ao estado ao sujeito ativo do ICMS.

Por fim, o caráter indireto do ICMS tampouco 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 (cf. MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Trad. Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Universidade de São Paulo, 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

RE 240785 / MG

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.

Destaque-se, ainda, que o esvaziamento da base de cálculo da COFINS redundará em expressivas perdas de receitas para a manutenção da seguridade social.

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 da base de cálculo da COFINS, preocupa-me a ruptura do próprio sistema tributário.

Com efeito, inevitavelmente o provimento do presente recurso extraordinário acarretará (i) a discussão sobre o enquadramento como receita bruta, ou não, de vários fatores recebidos pelo contribuinte da COFINS no curso de operações de compra e venda, prestação de serviços e demais atividades e (ii) o aumento significativo da complexidade e do custo de administração do sistema, em virtude da consideração das peculiaridades de cada fator componente do faturamento.

Por um lado, reitera-se que a modificação da estrutura da incidência da COFINS, a fim de excluir o valor correspondente ao ICMS do conceito de receita bruta, implicará a desnaturação do tributo, de modo a viabilizar a dedução de diversas parcelas do resultado recebido pelo contribuinte nas operações.

Por outro lado, tal esvaziamento da base de cálculo não necessariamente acarretará redução do “custo Brasil”, lembrado pelo Min. Ricardo Lewandowski em seu voto, pois resultará em sensível fonte

RE 240785 / MG

de insegurança jurídica, fundando inúmeras irresignações para exclusão de custos semelhantes ao ICMS da base de cálculo não só da COFINS, mas de outros tributos similares. Em verdade, provocará a majoração do próprio custo, particular e público, da administração do sistema tributário.

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 (cf. POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 7ª ed. New York: Aspen, 2007. p. 512-513).

A respeito, cite-se o estudo dos doutos Everardo Maciel e José Antônio Schontag:

“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

RE 240785 / MG

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.

(...)

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

Tampouco parece razoável entender-se que faturamento é a contrapartida econômica, auferida como 'riqueza própria' do contribuinte, como argumento a fundamentar a exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins. Admitido esse entendimento, deveriam também ser excluídos os custos das mercadorias, os salários pagos, etc. Isto posto, sequer faturamento se aproximaria do conceito de receita líquida, para

RE 240785 / MG

assemelhar-se, mais apropriadamente, ao conceito de lucro.

São frágeis os argumentos de que conceito tributário de faturamento desatende ao disposto no art. 110 do CTN, que impede a lei tributária de ‘alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado’, para definir ou limitar competências tributárias. De fato, não há vedação para que a lei tributária altere conceitos de direito privado, desde que seja exclusivamente para fins tributários e que não modifique competências tributárias. São exemplos dessas alterações: a extensão do conceito de exportação para vendas à Zona Franca de Manaus e os casos de equiparação de pessoas físicas a jurídicas, para efeitos do imposto de renda.

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.” (MACIEL, Everardo & SCHONTAG, José Antônio. “O ICMS E A BASE DE CÁLCULO DA COFINS”, pendente de publicação).

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 senhoriagem 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 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

RE 240785 / MG

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”.

A isso, acrescenta Kirchhof: “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” (KIRCHHOF, Paul. “La Influencia de la Constitución Alemana em su Legislación Tributaria”. In: *Garantias Constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 26).

Assim, o acolhimento de vias oblíquas para amenizar a onerosidade da COFINS, como a pretensão da ora recorrente, só provocará a substituição por novas formas de financiamento da seguridade social, eis que o estado deve, por imposição constitucional, arcar com esses custos.

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.

Nesse sentido, recorde-se a instituição do salário mínimo como piso dos benefícios da previdência (art. 201, § 2º, CF/1988) e da assistência social (art. 203, V, CF/1988); a equivalência de benefícios entre trabalhadores urbanos e rurais (art. 194, II, CF/1988); a consagração do seguro-desemprego (art. 201, III, CF/1988); da proteção à maternidade (art. 201, II, CF/1988); do salário-família e auxílio-reclusão (art. 201, IV, CF/88); e da pensão por morte (art. 201, V, CF/1988); além do acesso universal à saúde (art. 196 CF/1988).

Sem dúvida, a universalização do acesso à saúde; a absorção dos rurícolas à previdência – a despeito da ausência de contribuição

RE 240785 / MG

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 os 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* (CEPAL):

“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.” (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. 7)

Por óbvio, esses consideráveis avanços da Carta Magna acarretam expressiva carga na comunidade, que necessita financiá-los (cf.

RE 240785 / MG

COIMBRA, J. R. Feijó. *Direito Previdenciário Brasileiro*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Edições Trabalhistas, 1997. p. 44-48).

Os recursos da seguridade são utilizados, atualmente, para programas expressivos como o Bolsa-Família, além do custeio das despesas federais com aposentadorias e pensões de seus servidores, que também foram bastante incrementadas pela Constituição Federal de 1988, *v.g.* a regra de paridade entre ativos e inativos; concessão de pensão por morte ao cônjuge varão; pensões integrais aos dependentes; aposentadoria proporcional às mulheres após 25 anos de trabalho; extensão às professoras da aposentadoria especial após 25 anos de magistério; e ampliação do período de licença gestante de 90 para 120 dias [cf. 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. 26].

Na realidade, o financiamento desse 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 colocou o Prof. 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 ("*Je mehr der Staat Mittel benötigt, desto mehr wird der Staat zum Steuerstaat, desto mehr findet der Rechtsstaat im Steuerstaat wesentlichen Ausdruck.*" TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2005. p. 1, § 1 Rn. 4).

Inequivocamente, a carga tributária existente hoje no Brasil é exagerada e disfuncional. A discussão é, porém, complexa e não se deixa

RE 240785 / MG

resolver com meras restrições a um dos lados da balança. É indispensável que o problema seja solucionado equilibrando cortes de receita e de despesa.

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 eminente professor português José Casalta Nabais expõe:

“(…) 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. O que, não constituindo uma opção absolutamente necessária, nem tendo o condão de, ao contrário do que afirmava J. BODIN, tornar essa necessidade uma solução justa, se apresenta, quer do ponto de vista histórico, quer do ponto de vista comparatístico, como a solução mais consentânea com a realização duma justiça relativa (como é toda justiça realizável) no nosso tempo.” (NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 186-187).

RE 240785 / MG

A tentativa de reduzir a 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:

“A Constituinte terminou marcada, acima de tudo, pela idéia 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 Constituinte – 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.” (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. 25).

Nesse sentido, a pretensão em apreço equivale ao combate da eficiência na arrecadação tributária, sob o pressuposto de que o aumento

RE 240785 / MG

da arrecadação incentiva o dispêndio desnecessário do Estado. Em argumento que aproveita à espécie, o eminente juiz e professor americano Richard Posner assentou:

“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.” (POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 7^a ed. New York: Aspen, 2007. p. 513).

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. No entanto, tal incentivo torna o sistema mais complexo e, conseqüentemente, menos eficiente, aumentando não só o custo do Estado de arrecadar valores para financiar seus custos, como o do contribuinte para calcular e recolher suas obrigações tributárias.

Evidentemente, apenas a contenção da despesa estatal, para a qual

RE 240785 / MG

todos têm o dever fundamental de contribuir, tem o condão de efetivamente reduzir o denominado “custo Brasil”. A propósito, consulte-se o Prof. NABAIS:

“Depois torna-se cada vez mais claro que o problema da atual dimensão do estado, mera decorrência do crescimento de sua atuação econômico-social, apenas pode solucionar-se (*rectius*, atenuar-se) através da moderação desse intervencionismo, moderação que implicará, quer o recuo na assunção das modernas tarefas sociais (realização dos direitos econômicos, sociais e culturais), quer mesmo o abandono de algumas tarefas tradicionais. Com efeito a crise do atual estado, diagnosticada e explicada sob as mais diversas teorias, passa sobretudo pela redefinição do papel das funções do estado, não com a pretensão de o fazer regredir ao estado mínimo do liberalismo oitocentista, atualmente de todo inviável, mas para compatibilizar com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema econômico, procurando evitar que o estado fiscal se agigante a ponto de não ser senão um invólucro de um estado dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal.” (NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 186-187).

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 nosso sistema tributário.

Dessa forma, tanto no aspecto jurídico, quanto nos aspectos econômico e político, não merece prosperar a pretensão da recorrente de esvaziar seu faturamento, retirando os valores correspondentes ao ICMS da base de cálculo da COFINS.

Data maxima venia, o valor correspondente ao ICMS ingressa no

RE 240785 / MG

patrimônio do vendedor do produto, na medida em que compõe seu preço e integra seu faturamento, assim como os demais custos e gravames das operações comerciais.

Ante o exposto, peço vênua ao eminente Ministro relator e aos demais Ministros que o acompanharam para aderir à divergência inaugurada pelo Min. Eros Grau, negando provimento ao recurso.

É como voto.

08/10/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS**ADITAMENTO AO VOTO**

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Senhor Presidente, aparentemente, eu já estou até vencido nessa matéria, mas, como eu já tive oportunidade de ressaltar em outras oportunidades, nesta Corte, nós não votamos apenas para decidir um dado caso, há votos que nós proferimos para que reflitamos e continuemos a refletir, para que nós assumamos as nossas responsabilidades perante a Corte, perante a comunidade jurídica e perante a história.

Peço desculpas por tê-los molestado pelo voto alongado, mas entendi de dever trazer essas considerações.

08/10/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Presidente, ressalto um aspecto, já que o ministro Gilmar Mendes trouxe substancial voto sobre a matéria. Se é certo que o vendedor da mercadoria transfere ao comprador o ônus relativo ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, não menos correto é que fica compelido a recolher o valor aos cofres públicos. O valor não é colocado no bolso.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Ou seja, não integra o patrimônio.

08/10/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS

ESCLARECIMENTO

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER – Senhor Presidente, nunca invoquei neste Plenário, nem na Turma, o art. 134, § 2º, do Regimento, que diz:

“§ 2º Não participarão do julgamento os Ministros que não tenham assistido ao relatório ou aos debates, salvo quando se derem por esclarecidos.”

Poderia, então, em um julgamento que se iniciou em 1999, não proferir o meu voto, para aguardar os debates e as sustentações a serem proferidas no julgamento desse recurso extraordinário, sob a relatoria da Ministra Cármen Lúcia, que entra daqui a algumas semanas. Poderia ir por esse caminho, mas tenho também alguma dúvida sobre a possibilidade de uma mesma cadeira estar, digamos, com duas cabeças, porque, nesse julgamento, a eminente Ministra Ellen Gracie, na sessão por ela presidida, de agosto de 2006, emitiu voto com relação ao conhecimento:

“O Tribunal, por maioria, conheceu do recurso, vencidos a Senhora Ministra Cármen Lúcia e o Senhor Ministro Eros Grau.”

De fato, o juízo de conhecimento e o juízo de mérito recursal são distintos. Por qualquer dos enfoques, Senhor Presidente, como o tema volta ao Plenário, considerando os fundamentos não só do voto do eminente Relator, como os do eminente Gilmar Mendes nessa sessão, prefiro – não há problema de *quorum* e nem há empate – não votar.

08/10/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS

V O T O

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Peço vênia, Senhor Presidente, para, acompanhando o voto do eminente Ministro MARCO AURÉLIO, *conhecer e dar provimento ao presente* recurso extraordinário, por considerar incompatível com o modelo constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS.

Também desejo reafirmar, Senhor Presidente, *antes de mais nada*, observações que fiz, *a propósito do tema*, no julgamento do pedido de medida cautelar formulado na ADC 18/DF.

Tenho salientado, *em diversas decisões que proferi* no Supremo Tribunal Federal (RTJ 144/435-436, Rel. Min. CELSO DE MELLO – RE 428.354/RS, Rel. Min. CELSO DE MELLO, *v.g.*), que os desvios inconstitucionais do Estado, no exercício do seu poder de tributar, geram, na ilegitimidade desse comportamento do aparelho governamental, efeitos perversos, que, projetando-se nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, deformam os princípios que estruturam a ordem jurídica, subvertem as finalidades do sistema normativo e comprometem a integridade e a supremacia da própria Constituição da República.

Cumpre assinalar, *por isso mesmo*, que o caso ora em exame justifica, plenamente, que se reiterem tais asserções, pois é necessário advertir que a prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento, que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir à destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional.

RE 240785 / MG

A **necessidade de preservação** da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal **não se revela compatível com pretensões fiscais contestáveis** do Poder Público, que, **divorciando-se** dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, **busca impor** ao contribuinte **um estado de submissão tributária** absolutamente **inconvincente** com os princípios que informam e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, **a ação** das instâncias governamentais.

Bem por isso, tenho enfatizado **a importância** de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, **deve submeter-se**, *por inteiro*, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, **que institui, em favor dos contribuintes, decisivas limitações** à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

O fundamento do poder de tributar – **tal como** tem sido reiteradamente enfatizado pela jurisprudência desta Suprema Corte (RTJ 167/661, 675-676) – **reside, em essência, no dever jurídico de estrita fidelidade** dos entes tributantes **ao que imperativamente dispõe** a Constituição da República.

Cabe lembrar, neste ponto, **consideradas** as observações que venho de fazer, **a clássica advertência** de OROSIMBO NONATO, **consubstanciada** em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 18.331/SP), **em acórdão** no qual aquele eminente e saudoso Magistrado **acentuou**, *de forma particularmente expressiva*, **à maneira** do que já o fizera o *Chief Justice* JOHN MARSHALL, **quando** do julgamento, **em 1819**, do célebre caso “*McCulloch v. Maryland*”, que “*o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir*” (RF 145/164 – RDA 34/132), **eis que** – como relembra BILAC PINTO, em conhecida conferência sobre “*Os Limites do Poder Fiscal do Estado*” (RF 82/547-562, 552) – essa extraordinária prerrogativa estatal **traduz**, em essência, “*um poder que*

RE 240785 / MG

somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade” (grifei).

Daí a necessidade de rememorar, sempre, **a função tutelar** do Poder Judiciário, **investido** de competência institucional **para neutralizar** eventuais abusos das entidades governamentais, que, **muitas vezes deslembadas da existência**, em nosso sistema jurídico, de um verdadeiro “*estatuto constitucional do contribuinte*”, **consubstanciador** de direitos e garantias **oponíveis ao poder impositivo** do Estado (Pet 1.466/PB, Rel. Min. CELSO DE MELLO, “in” Informativo/STF nº 125), **culminam por asfixiar**, arbitrariamente, o **sujeito passivo** da obrigação tributária, **inviabilizando-lhe**, injustamente, o exercício de atividades legítimas, **o que só faz conferir** permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (“*The power to tax is not the power to destroy while this Court sits*”), **em “dictum” segundo o qual**, em livre tradução, “*o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema*”, **proferidas**, ainda que como “*dissenting opinion*”, **no julgamento**, em 1928, **do caso** “*Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox*” (277 U.S. 218).

É por isso que não constitui demasia **reiterar a advertência** de que a **prerrogativa institucional de tributar**, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, **não lhe outorga** o poder de suprimir (**ou** de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, **constitucionalmente assegurados** ao contribuinte, **pois este dispõe**, nos termos da própria Carta Política, **de um sistema de proteção** destinado a ampará-lo **contra eventuais excessos** (ou ilicitudes) **cometidos** pelo poder tributante **ou, ainda, contra exigências irrazoáveis** veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais.

RE 240785 / MG

Assentadas tais premissas, que reputo necessárias ao julgamento deste recurso extraordinário, passo a apreciar o litígio constitucional em exame.

Como resulta claro dos votos já proferidos, a controvérsia instaurada na presente causa concerne à discussão *em torno da possibilidade constitucional*, ou não, de se incluir, na base de cálculo da COFINS (e da contribuição ao PIS), o valor correspondente ao ICMS.

Não se desconhece, Senhor Presidente, considerados os termos da discussão em torno da noção conceitual de faturamento, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, 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, para definir ou limitar competências tributárias.

Veja-se, pois, que, para efeito de definição e identificação do conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, "faz prevalecer o império do *Direito Privado – Civil ou Comercial...*" (ALIOMAR BALEEIRO, "Direito Tributário Brasileiro", p. 687, item n. 2, atualizada pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11^a ed., 1999, Forense – grifei), razão pela qual esta Suprema Corte, *para fins jurídico-tributários*, não pode recusar a definição que aos institutos é dada pelo direito privado, sob pena de prestigiar, *no tema*, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do *postulado da tipicidade*, que representa, *no contexto de nosso sistema normativo*, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal, consoante adverte o magistério da doutrina (GILBERTO DE ULHÔA CANTO, "*in*" Caderno de Pesquisas Tributárias n^o 13/493, 1989, Resenha Tributária; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, "*O ISS sobre a Locação de Bens Móveis*", "*in*" Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 28/7-11, 8-9).

RE 240785 / MG

O eminente Ministro MARCO AURÉLIO, **ao proferir substancioso voto**, como Relator, **neste julgamento, enfatizou, de modo absolutamente correto, que não se mostra constitucionalmente possível, à União Federal, pretender incluir, na base de cálculo da COFINS, o valor retido em razão do ICMS. E, ao fazê-lo, destacou, em seu voto, os seguintes fundamentos:**

“O que sustenta a recorrente é que o decidido pela Corte de origem discrepa da tipologia do tributo, tal como prevista no artigo 195, inciso I, alínea ‘b’, da Constituição Federal, considerado o teor primitivo do preceito, ou seja, anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, 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 tendo em conta a folha dos salários, o faturamento e o lucro. As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento não 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 nº 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

RE 240785 / MG

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 decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 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 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 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

RE 240785 / MG

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.

.....

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.

.....

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." (grifei)

É importante ressaltar, neste ponto, que a orientação **que venho de mencionar encontra apoio em autorizado magistério doutrinário** (JOSÉ ALFREDO FERRARI SABINO, "Da Não-Inclusão dos Reembolsos, pelos Distribuidores, do ICMS Retido pela Indústria na Base de Cálculo do PIS e da Cofins", "in" Revista Dialética de Direito Tributário nº 42, p. 59, item n. 4, 1999; HUGO DE BRITO MACHADO, "Cofins: Ampliação da Base de Cálculo e Compensação do Aumento de Alíquota", "in" "Contribuições Sociais: Problemas Jurídicos: COFINS, PIS, CSLL e

RE 240785 / MG

CPMF”, p. 95/113, 1ª ed., 1999, Dialética; DIEGO DINIZ RIBEIRO, “PIS e COFINS na Importação: Base de Cálculo e Questões Controvertidas”, “in” Repertório de Jurisprudência – IOB nº 11, vol. I/425, item n. 3, 2005; CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS, “Exclusão do ICMS da Base de Cálculo de Tributos Federais”, “in” Revista Dialética de Direito Tributário nº 145, p. 22, out/07; ALLAN MORAES, “ICMS na Base de Cálculo do PIS e da Cofins não Cumulativos”, “in” Revista Dialética de Direito Tributário nº 141, p. 30/32, jun/07; SOLON SEHN, “PIS – COFINS – Não Cumulatividade e Regimes de Incidência”, p. 240/243, item n. 4.3.4, 2011, Quartier Latin, v.g.), **cabendo ressaltar**, no ponto, **a precisa lição** do ilustre jurista e tributarista ROQUE ANTONIO CARRAZZA, de quem tive a honra de haver sido colega no Ministério Público paulista, **exposta** em conhecida monografia **que escreveu** como doutrinador eminente (“ICMS”, p. 530/542, 12ª ed., 2007, Malheiros):

“‘Faturamento’ não é um simples ‘rótulo’. Tampouco, ‘venia concessa’, é uma ‘caixa vazia’, dentro da qual o legislador, o intérprete ou o aplicador podem colocar o que bem lhes aprouver.

Pelo contrário, ‘faturamento’, no contexto do art. 195, I, da CF (que menciona este instituto próprio do Direito Comercial), tem uma acepção técnica precisa, da qual o Direito Tributário não pode afastar-se.

De fato, desde as clássicas lições de Gian Antonio Micheli (ex-Catedrático da Universidade de Roma) aceita-se que o Direito Tributário é um ‘Direito de superposição’, na medida em que encampa conceitos que lhe são fornecidos pelo Direito Privado (Direito Civil, Comercial, do Trabalho etc.). Assim, por exemplo, quando a Constituição, em matéria de IPTU, alude à propriedade, é preciso buscar no Direito Civil a noção de propriedade. Quando a Constituição, em matéria de ICMS, trata de operação mercantil, é preciso buscar no Direito Comercial a noção de operação mercantil.

Muito bem, quando a Constituição, em matéria de contribuições sociais para a seguridade social, alude a ‘faturamento’, é preciso buscar no Direito Comercial (art. 187, I, da Lei 6.404/1976,

RE 240785 / MG

que se encontrava em vigor quando da promulgação da Constituição Federal) este conceito.

Depois, é certo que quando o texto constitucional alude, sem reservas ou restrições, a um instituto ou a um vocábulo jurídico, endossa o sentido próprio que possuem, na doutrina e na jurisprudência.

Ora, faturamento, para o Direito Comercial, para a doutrina e para a jurisprudência, nada mais é do que a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas, no caso em estudo, por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da COFINS.

O *'faturamento'* (que, etimologicamente, advém de 'fatura') *corresponde*, em última análise, ao 'somatório' do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. 'Faturar', pois, é obter 'receita bruta' proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços.

Noutras palavras, 'faturamento' é a contrapartida econômica, auferida, como 'riqueza própria', pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas. Conquanto nesta contrapartida possa existir um componente que corresponde ao ICMS devido, ele não integra nem adere ao conceito de que ora estamos cuidando.

Indo ao encontro desta linha de raciocínio, a *Suprema Corte pacificou e reafirmou*, no julgamento dos RE 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, em sessão do dia 9.11.2005, a *distinção* entre 'faturamento' e 'receita'. *Mais*: deixou claro que 'faturamento' é espécie de 'receita', podendo ser conceituado como o 'produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviço (...).

.....

O *'punctum saliens'* é que a *inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento* de que os sujeitos passivos destes tributos *'faturam ICMS'*. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm 'ingressos de caixa', que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

.....

RE 240785 / MG

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil (cf. art. 155, II, da CF).

A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de 'faturamento' (e nem mesmo de 'receita'), mas de simples 'ingresso de caixa' (na acepção 'supra'), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS.

Ademais, se a lei pudesse chamar de 'faturamento' o que 'faturamento' não é (e, a toda evidência, empresas não faturam ICMS), cairia por terra o rígido esquema de proteção ao contribuinte, traçado pela Constituição.

Realmente, nos termos da Constituição, o PIS e a COFINS só podem incidir sobre o 'faturamento', que, conforme vimos, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas. 'A contrario sensu', qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo destes tributos.

Enfatize-se que, se fosse dado ao legislador (ordinário ou complementar) redefinir as palavras constitucionais que delimitam o 'campo tributário' das várias pessoas políticas, ele, na verdade, acabaria guindado à posição de Constituinte, o que, por óbvio, não é juridicamente possível.

Foi o que, 'venia concessa', fez o legislador da União ao não contemplar, na alínea 'a' do parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 70/1991, a possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. A perplexidade que a omissão causa é tanto maior em se atentando para o fato de o aludido dispositivo haver (corretamente, diga-se de passagem) determinado a exclusão do IPI.

Com efeito, inexistente justificativa lógico-jurídica para este tratamento diferenciado, já que ambos os impostos têm estrutura semelhante (são 'tributos indiretos'), não integrando o 'faturamento', tampouco a receita, das empresas.

.....
Irrelevante, portanto, que o parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 70/1991 não tenha se referido expressamente ao ICMS

RE 240785 / MG

como passível de exclusão da base de cálculo da COFINS, já que tal exclusão é consequência inexorável da definição da 'base de cálculo' contida no 'caput', além de consagrada pelo art. 195, I, da CF.

.....
Em boa verdade científica, não é possível inserir na base de cálculo do PIS e da COFINS algo que 'faturamento' não é. Fazê-lo enseja a cobrança de novo tributo, que refoge à competência tributária federal.

.....
Isto desconsidera, a todas as luzes, direito subjetivo fundamental dos contribuintes, qual seja, o de só serem tributados na 'forma' e nos 'limites' permitidos pela Constituição.

Em suma, a inclusão, na base de cálculo do PIS e da COFINS, do valor corresponde ao ICMS pago abre espaço a que a União Federal locuplete-se com 'exações híbridas e teratológicas', que não se ajustam aos modelos de nenhum dos tributos que a Constituição, expressa ou implicitamente, lhe outorgou.

.....
Daí por que a inclusão, na base de cálculo da COFINS, de elemento (o valor do ICMS) que não reflete receita própria do sujeito passivo distorce sua efetiva aptidão para contribuir e acarreta aumento indevido e – pior – inconstitucional da carga tributária." (grifei)

Registro, finalmente, que essa orientação doutrinária – **que censura**, de modo inequívoco (e correto), **a inclusão** do ICMS na base de cálculo da COFINS – **é perfilhada** por ROBERTO CARLOS KEPPLER e por ROBERTO MOREIRA DIAS (“Da Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da Cofins”, “in” Revista Dialética de Direito Tributário nº 75, p. 178, item n. 4, 2001), que assim se pronunciam sobre a matéria:

“(...) o ICMS não poderá integrar a base de cálculo da Cofins pelos seguintes motivos: (i) o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite referida dilação na base de cálculo da exação; (ii) isso representaria afronta aos princípios

RE 240785 / MG

da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e (iii) o previsto no art. 154, I, da Constituição Federal seria afrontado.” (grifei)

*Com estas considerações, Senhor Presidente, **dou provimento** ao recurso extraordinário interposto pela empresa contribuinte.*

É o meu voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785**

PROCED. : MINAS GERAIS

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) : AUTO AMERICANO S/A DISTRIBUIDOR DE PEÇAS

ADV.(A/S) : CRISTIANE ROMANO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Retirado de pauta por indicação do Senhor Ministro-Relator. 2ª Turma, 17.08.99.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), **conhecendo** e **dando provimento** ao recurso extraordinário, o julgamento foi **suspenso** em virtude do pedido de **vista** formulado pelo Senhor Ministro Nelson Jobim. Falou pelo recorrente o Dr. Roque Antonio Carrazza. Plenário, 08.09.99.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, deliberou a renovação de julgamento, a sustentação oral e o retorno dos autos ao Ministro-Relator. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 22.03.2006.

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu do recurso, vencidos a Senhora Ministra Cármen Lúcia e o Senhor Ministro Eros Grau. No mérito, após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence, dando provimento ao recurso, e do voto do Senhor Ministro Eros Grau, negando-o, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Joaquim Barbosa. Falaram, pela recorrente, o Professor Roque Antônio Carraza e, pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 24.08.2006.

Decisão: Em consideração à decisão do Plenário, da precedência da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18-5/DF, e em razão do pedido de vista nela formulado pelo Senhor Ministro Marco Aurélio, o Tribunal adiou o julgamento do feito. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 14.05.2008.

Decisão: O Tribunal sobrestou o julgamento do recurso, tendo em vista a decisão proferida na ADC 18-5/DF. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 13.08.2008.

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Eros Grau e Gilmar Mendes. Não participou da votação a Ministra Rosa Weber, com fundamento no art. 134, § 2º, do RISTF. Não votaram os Ministros Roberto Barroso, Teori Zavascki, Luiz Fux e Dias Toffoli, por sucederem, respectivamente, aos Ministros Ayres Britto, Cezar Peluso, Eros Grau e Sepúlveda Pertence. Ausentes a Ministra Cármen Lúcia, representando o Tribunal na *Viagem de Estudos sobre Justiça Transicional*, organizada pela Fundação Konrad Adenauer, em Berlim, entre os dias 5 e 9 de outubro de 2014, e na *100ª Sessão Plenária da Comissão Europeia para a Democracia pelo Direito (Comissão de Veneza)*, em Roma, nos dias 10 e 11 subsequentes, e o Ministro Dias Toffoli que, na qualidade de Presidente do Tribunal Superior Eleitoral, participa do VII Fórum da Democracia de Bali, na Indonésia, no período de 8 a 13 de outubro de 2014. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 08.10.2014.

Presidência do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki e Roberto Barroso.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

p/ Fabiane Pereira de Oliveira Duarte
Assessora-Chefe do Plenário