

TRIBUTAÇÃO*por José Antonio Schöntag**Coordenador do Núcleo de Tributos da FGV Projetos*

19 DE FEVEREIRO DE 2015

A BASE DE CÁLCULO DA COFINS E O ICMS

O Supremo Tribunal Federal (STF) ainda não decidiu em definitivo se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) faz parte da base de incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). A questão foi tratada no Recurso Especial (RE) nº 240.785 durante dez anos, de 1998 a 2007. Começou com o voto do relator, a favor do contribuinte. Votaram cinco ministros na sequência, acompanhando o relator; o sétimo voto foi a favor da União. O oitavo ministro pediu vista e o julgamento parou.

Antecipando-se à provável derrota, ainda em 2007 a União interpôs a Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) nº 18, com o objetivo de obter do STF sentença que declarasse o ICMS contido na base da Cofins. Até agora, o efeito prático dessa ADC foi obter do Tribunal a decisão (temporária!) de sobrestar o RE e, com isso, atribuir precedência à ADC.

Passados sete anos o STF inverteu seu entendimento: o RE voltou à cena e foi julgado. Em 6 de outubro de 2014 o Tribunal decidiu que o ICMS não faz parte da base da Cofins. Foi uma decisão de alcance restrito, valeu somente para a empresa do RE.

Não há data nem prazo para o Tribunal julgar a ADC. A decisão no novo julgamento será definitiva, vinculante e com efeito geral para todos. Inclusive para a empresa que ajuizou e ganhou o RE.

O voto do ministro relator, nos autos do RE, pode ser resumido nos dois seguintes enunciados:

- 1) O conceito de faturamento tem a ver com receita ou riqueza próprias de quem fatura. Os contribuintes da Cofins não faturam o ICMS, cujo valor tem a denotação de um desembolso ao ente público competente para cobrá-lo;
- 2) Descabe admitir a incidência da Cofins sobre o ICMS, quando a própria Lei Complementar (LC) nº 70, de 1991, em linha com a Constituição, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de cálculo da Cofins, o valor devido a título de IPI.

Antes de abordar esses enunciados é importante trazer algumas considerações preliminares em relação aos tributos neles citados.

Tendo em vista o fato de o ministro relator ter mencionado também o IPI, além do ICMS, será oportuno começar as considerações por esses dois impostos.

A respeito deles deve ser destacado, em primeiro lugar, que ICMS e IPI têm uma singularidade um tanto estranha e pouco conhecida: as definições de suas bases de cálculo resultaram da definição do contribuinte de cada um.

A origem desse fato remonta ao antigo imposto de consumo, no caso do IPI, e ao imposto sobre vendas e consignações, no caso do ICMS. Naquela época, como agora, estabelecimentos fabris ou comerciais de grandes empresas localizavam-se em diversos municípios, de diferentes estados. Também naquela época, mas não mais agora, os assim chamados fiscais de rendas (“rendas” do estado, nada a ver com o imposto de renda), tinham participação no produto das multas lavradas nas ações fiscais.

Esse fato tornou necessário, em primeiro lugar, delimitar os territórios das unidades fiscais, nos quais atuariam os agentes do fisco e, mais importante, atribuir o status de contribuinte a todos os estabelecimentos (ICMS) ou somente aos fabris (IPI) sediados naquela área. Afinal, agentes do Fisco só podem exigir impostos de quem for contribuinte.

Outro motivo dessa atribuição, de igual ou maior relevância, no caso do ICMS, decorreu da necessidade de tributar as transferências entre estabelecimentos de uma empresa, em especial entre aqueles não situados em um mesmo Estado.

Como consequência, os impostos antecessores do IPI e ICMS viram-se às voltas com definições de bases de cálculo sem efeitos econômicos, pois nas transferências entre estabelecimentos a empresa não auferia receita. Ambos definiram suas bases de cálculo com a denominação de “valor da operação de saída”, que perdura até agora.

Diferentemente de “receita”, termo jurídico presente no direito comercial e no societário, “valor da operação” não era uma expressão jurídica. A lei tributária, portanto, precisou defini-la. Devido a isso, foi necessário que as leis instituidoras do IPI e do ICMS especificassem exaustivamente o que se deveria entender como contido nas respectivas bases de cálculo. (No caso da Cofins, cuja base

de cálculo – receita – já era um conceito jurídico, a lei instituidora não precisou defini-la. Foi necessário, apenas, enumerar alguns itens que deveriam ser excluídos).

A matriz legal do IPI, Lei 4.502, de 1964, não incluiu o próprio imposto em sua base de incidência. A matriz legal do ICMS, Lei Complementar 87, de 1996, a seu turno, nomeou o imposto como sendo uma das parcelas que fariam parte da sua própria base de cálculo. (Aliás, desde a Emenda 33, de 2001, a Constituição também dispõe que o valor do ICMS faz parte de sua própria base de cálculo. É, portanto, um fato jurídico indiscutível, inquestionável junto ao Poder Judiciário).

A definição de valor da operação se aplica, evidentemente, a qualquer tipo de operação, inclusive à de venda. Em consequência, nas vendas, os dois impostos incidem sobre uma mesma base de cálculo – receita –, da qual o ICMS faz parte, mas o IPI não. Resultado: como regra geral, o IPI incide sobre o ICMS mas este, que incide sobre si próprio, não incide sobre o IPI.

Não estando o IPI contido no preço do produto, mas devendo ser pago pelo vendedor, tornou-se imperioso destacá-lo na nota fiscal da indústria. Até por que também o adquirente do produto precisa conhecê-lo, pois fará parte do seu preço de compra. A falta do destaque é punida com severa multa ao estabelecimento industrial emitente da nota.. Já o destaque do ICMS é totalmente dispensável e, quando existe, é meramente ilustrativo. Afinal, ele já está contido no preço da operação.

O IPI ser cobrado fora do preço significa que ele não faz parte do “acréscimo de riqueza traduzida pelo ingresso de receitas no patrimônio do vendedor”, nas palavras do ministro relator, as quais, por um lapso, referiram-se, no voto, ao ICMS.

É o IPI, de fato, que é recebido em nome do governo, sendo o industrial um mero depositário do valor. Não por outra razão, o art. 2º do Decreto-lei 326, de 1967, dispunha ser crime de apropriação indébita, previsto no art. 168 do Código Penal, empregar o produto da cobrança do IPI em fim diverso do recolhimento do imposto. (Fruto de um acintoso “contrabando legislativo”, o último artigo da LC 70, em 1991, revogou esse dispositivo).

Quanto à Cofins, o fato gerador ocorre somente em operações de venda. Sua base de cálculo, portanto, é sempre a receita. Em consequência, a Cofins também não incide sobre o IPI, mas incidindo sobre receita, incide sobre o ICMS, o qual, de forma reflexa, incide sobre a Cofins. Dos três, somente o IPI não incide sobre si mesmo.

Importa aqui destacar que o IPI, assim como o imposto de importação, é uma exceção. A regra geral da incidência tributária, na qual estão contidos imposto de renda, ICMS, PIS, Cofins, imposto sobre prestação de serviços (ISS) e tantos outros, é o tributo fazer parte da renda auferida ou da receita do vendedor e, devido a isso, ingressar legalmente no seu “estoque de riqueza”.

Retornando ao voto no RE, agora se pode afirmar que o primeiro enunciado estaria absolutamente correto se, em lugar do ICMS, o Relator estivesse falando do IPI. Nada do que disse ali aplica-se ao ICMS, que ingressa na empresa embutido na receita da venda, como, aliás, já reconheceu o próprio Tribunal em outros julgados.

A intitulação que alguns tributaristas atribuíram a seus artigos, “a inclusão do ICMS na base da Cofins”, apenas denota a capciosa intenção de sugerir que o ICMS estaria fora da receita até ser indevidamente incluído pela lei da Cofins. Pois, afinal, só pode haver inclusão de algo que não está contido.

No segundo enunciado o relator foi traído por um dispositivo incongruente e inútil da LC 70. Incongruente, porque o IPI nunca fez parte da receita da venda ou do valor de qualquer outro tipo de operação entre contribuintes; inútil, porque mandou excluir uma parcela que desde sempre já estava fora.

Se persistir alguma dúvida, basta ler a lei de regência da Cofins não cumulativa, Lei 10.833, de 2004. Ao definir a base de cálculo da contribuição, autorizou diversas deduções e exclusões da receita, mas não citou o IPI. Por qual motivo nenhum contribuinte reclamou desse “esquecimento”?

Por outro lado, se a LC 70 estivesse certa ao excluir o IPI da base da Cofins, como presumiu o relator, isso teria um sentido contrário à sua linha de argumentação, pois a exclusão do IPI não poderia servir de argumento para presumir a exclusão do ICMS, que sequer foi citado na LC 70, de 1991 – a qual, aliás, desde 2004, só se aplica a situações especiais e economicamente inexpressivas.

Registre-se, finalmente, que a exclusão do ICMS da base da Cofins, como decidiu o Tribunal, suscita algumas questões difíceis de responder.

Considere-se aquele contribuinte que ganhou (no RE) o direito de calcular a Cofins de acordo com a decisão do STF. Por enquanto é o único cidadão brasileiro que tem esse direito. Considere-se, também, que ele seja um correto cumpridor das leis tributárias. Bem, já se sabe agora que a decisão do Tribunal contrariou os seguintes dispositivos:

- 1) A base de cálculo do ICMS é o valor da operação de saída da mercadoria (LC 87, art. 13, inciso I). (Sendo uma operação de venda, o valor da operação ganha o nome de “receita”).
- 2) O ICMS faz parte de sua própria base de cálculo e, portanto, faz parte da receita (Constituição, art. 155, § 2º, inciso XII, alínea i; LC 87, art. 13, § 1º);
- 3) A base de cálculo da Cofins é a receita (Constituição, art. 195, inciso I; Lei 10.833, art. 2º).

Então, se o cidadão excluir o ICMS da receita de sua empresa estará descumprindo duas normas de uma lei complementar, um artigo de lei e dois dispositivos da Constituição, simplesmente porque vai calcular a Cofins sobre uma base sem o ICMS e, portanto, uma base menor do que a receita da venda.

Mas não é só isso. Considere-se que o cidadão do RE, além de ser um correto cumpridor das leis é também um cidadão ético, que não vai se apropriar do ganho tributário que resultar da decisão do Tribunal. Em outras palavras: ele vai transferir aos seus clientes, via redução de preços, a redução tributária que auferiu. Surge aí uma segunda questão. Redução de preços significa, obviamente, redução da receita, que significará redução da base tributária. Implicará, portanto, não somente na redução da Cofins (como quis o Tribunal), mas também na redução do IPI e do ICMS. Afinal, a base dos três é uma só.

Há, portanto, uma única conclusão possível sobre o que aconteceu no julgamento do RE: o Supremo Tribunal aprovou uma decisão ilegal e inconstitucional. Ainda bem que beneficiou uma única empresa. Por enquanto, pelo menos. Agora, é aguardar o julgamento da ADC 18.