

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS

Wilfredo Enrique Pires Pacheco*

Resumo:

O presente artigo visa analisar as diversas correntes jurisprudenciais e doutrinárias, através de um levantamento empírico das decisões relativas à constitucionalidade da inclusão do valor do Imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) no faturamento das sociedades empresárias contribuintes da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Foram apontados argumentos relativos a cada um destes entendimentos antagônicos, demonstrado como tais entendimentos são aplicados no caso concreto pelas cortes responsáveis por estes julgamentos, quais sejam, os Tribunais Regionais Federais (TRF), o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o Supremo Tribunal Federal (STF). Constatou-se que a maior parte dos órgãos colegiados de tribunais de 2ª instância entendem que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS é constitucional, com exceção do Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Verificou-se a ausência de posição dominante quanto ao tema no Superior Tribunal de Justiça e uma tendência provisória do Supremo Tribunal Federal em declarar a inconstitucionalidade dessa inclusão.

Palavras-chave: ICMS – PIS/PASEP – COFINS – Inclusão - Base de cálculo – Constitucionalidade.

Abstract:

This article aims to analyze the various jurisprudential and doctrinal trends, through an empirical study of decisions concerning the constitutionality of including the value added tax on goods (ICMS) in sales of business companies taxpayers PIS / PASEP and Contribution to Social Security Financing (COFINS). Arguments relating to each of these opposing understandings, demonstrated how such understandings were appointed are applied in this case by the courts responsible for these judgments, namely, the Federal Regional Court (TRF), the Superior Court of Justice (STJ) and the Supreme Court (STF). It was found that most of the collegiate bodies of the 2nd instance courts understand that the inclusion of the ICMS calculation basis of PIS / COFINS and PASEP is constitutional, with the exception of the Federal Court of the 1st Região. Verificou the absence of dominant position on the subject in the Superior

Artigo recebido em: 12/02/2013

Artigo aceito em: 12/05/2013

* Bacharel em Direito, especialista em Planejamento Tributário pela FACE/UnB, consultor em Direito Aplicado à Informática, servidor público federal e coordenador da Ouvidoria do Conselho Nacional do Ministério Público em Brasília (DF). E-mail: wilfredo.enrique@gmail.com

Court of Justice and a tentative trend of the Supreme Court to declare the unconstitutionality of such inclusion.

Keywords: ICMS - PIS / PASEP - COFINS - Inclusion - Basis of calculation - Constitutionality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	68
2 TRIBUTOS SOBRE RECEITA (FATURAMENTO) E BASE DE CÁLCULO	69
2.1 Tributos incidentes sobre a receita (faturamento)	69
2.2 Conceito de faturamento	69
3 ICMS E TRIBUTAÇÃO POR DENTRO	73
4 EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E COFINS EM	
OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS.....	75
5 A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DO PIS/PASEP e COFINS NAS OPERAÇÕES	
INTERNAS.....	76
5.1 Argumentos favoráveis à constitucionalidade da inclusão do ICMS	76
5.2 Argumentos favoráveis à inconstitucionalidade da inclusão do ICMS.....	76
6 AS DECISÕES DOS TRIBUNAIS REGIONAIS, DO SUPERIOR TRIBUNAL DE	
JUSTIÇA E DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	77
6.1 Metodologia da pesquisa.....	77
6.2 Apresentação e análise dos resultados.....	78
6.2.1 Tribunal Regional Federal da 1ª Região.....	78
6.2.2 Tribunal Regional Federal da 2ª Região.....	79
6.2.3 Tribunal Regional Federal da 3ª Região.....	80
6.2.4 Tribunal Regional Federal da 4ª Região.....	81
6.2.5 Tribunal Regional Federal da 5ª Região.....	81
6.2.6 Superior Tribunal de Justiça.....	81
6.2.7 Supremo Tribunal Federal	82
7 CONCLUSÕES.....	83

1 INTRODUÇÃO

O tema referente à inconstitucionalidade de se incluir o valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na base de cálculo dos tributos incidente sobre o faturamento, tais como a Contribuição para o PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), tem gerado bastante discussões na seara judicial, principalmente pelo impacto financeiro que estes entendimentos podem gerar no montante de tributo a ser pago pelas empresas. O que impacta, evidentemente, também a receita da União.

De um lado, tem-se a pressão das empresas, que buscam a declaração de inconstitucionalidade sob o fundamento de que não se considera como faturamento aqueles valores que serão repassados exclusivamente ao fisco. Por outro lado, há a argumentação da entidade fazendária federal, que aponta o aspecto da estrita legalidade, ao determinar que o ICMS entra no faturamento, haja vista que estes valores efetivamente integram a receita da empresa, e, portanto, deve ser considerado na base de cálculo destes tributos.

O que se extrai dessa discussão é que, de forma indubitável, a declaração de inconstitucionalidade gerará um considerável impacto, tanto no montante de tributo a ser pago, quanto na arrecadação do ente federal, tendo em vista que o valor da exação de ICMS pode chegar inclusive a 38% do valor da mercadoria, que é o caso de venda de armas de fogo e munições no Estado da Bahia. Dessa forma, ao se considerar uma sociedade empresária cuja atividade precípua seja a venda de armas de fogo ou de bebidas alcoólicas, bens os quais, por sua essencialidade, possuem alíquotas mormente maiores, este entendimento ensejará uma grande economia fiscal.

Porém, é de se analisar, em pormenor, cada argumentação trazida à baila por cada um destes segmentos, identificar o cerne da discussão judicial, e verificar como cada tribunal tem se posicionado a este respeito.

Elaboramos uma planilha contendo o entendimento de cada órgão fracionário dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça, órgãos judicantes que processam demandas relativas a tributos federais (caso do PIS/PASEP e COFINS), com o intuito de verificar empiricamente o entendimento predominante de cada um.

O presente trabalho tem como objetivo identificar a posição de cada órgão e tribunal que possua competência para apreciar a questão referente à constitucionalidade dessa metodologia de cálculo, essencialmente mediante a análise de dados empíricos consistentes nas decisões judiciais.

Este trabalho trata inicialmente dos conceitos e noções doutrinárias principais relativas ao assunto, como o conceito de faturamento, a metodologia do cálculo por dentro do ICMS, bem como os conceitos dos tributos envolvidos, e, no capítulo referente à análise dos dados coletados, arrola as decisões pertinentes a cada órgão fracionário jurisdicional que trata do tema.

2 TRIBUTOS SOBRE RECEITA (FATURAMENTO) E BASE DE CÁLCULO

2.1 Tributos incidentes sobre a receita (faturamento)

As exações tributárias que incidem sobre o faturamento, quais sejam, a COFINS e o PIS/PASEP, possuem guarida constitucional no art. 195 da Constituição Federal, o qual dispõe:

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:

(...)

b) a **receita** ou o **faturamento**;

(...)

III - sobre a **receita** de concursos de prognósticos.

As duas exações tributárias possuem destinação diferentes, e foram criadas em conjunturas histórico-econômicas diversas, e, com o advento da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, tiveram suas bases de cálculo praticamente unificadas, tendo como fato gerador o faturamento mensal.¹

Estes tributos gozam de duas sistemáticas de apuração, quais sejam, cumulativa e não cumulativa, existindo ainda produtos que são submetidos à sistemática monofásica.

O PIS foi instituído historicamente pela Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, e o PASEP pela LC nº 8, de 3 de dezembro de 1970, foram unificados em julho de 1976, com a Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, passando a denominar Contribuição para o PIS/PASEP, e sua modalidade não cumulativa foi instituída posteriormente pela Lei nº 10.637/2002. Já a COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, e sua modalidade não cumulativa foi instituída pela Lei nº 10.833/2003. Referidas contribuições tiveram sua base de cálculo ampliada pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a qual padecia de vício de inconstitucionalidade, mesmo em face da posterior tentativa de convalidação realizada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998.² Esta manobra legislativa ficou, à época, conhecida como o alargamento da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.

2.2 Conceito de faturamento

Importa destacar neste trabalho o conceito de faturamento, vez que este critério é especificamente a base de cálculo dos tributos do PIS/PASEP e COFINS.

¹ FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária e societária para advogados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 197-198.

² CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 174-179.

Consideram-se como faturamento, etimologicamente, aqueles valores decorrentes de uma fatura.

É o somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte, obtendo receita bruta proveniente da venda de mercadorias ou prestação de serviços. É contrapartida econômica, “auferida como *riqueza própria*, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas”³.

A fatura, por sua vez, é “documento representativo da venda já consumada ou concluída, mostrando-se o meio pelo o qual o vendedor vai exigir do comprador o pagamento correspondente, e faturar é o ato de proceder à extração ou formação de fatura, a que se diz faturamento”⁴.

A receita, a seu turno, é todo dinheiro que ingressa nos cofres de entidade, mas nem toda entrada será uma receita. Só será receita quando pertencer à entidade, integrando seu patrimônio.⁵

Apenas quando ingressam de forma definitiva no patrimônio do contribuinte, é que se admite o cômputo como integrante da base de cálculo⁶, e, portanto, nem todo numerário que enseja acréscimo ao ativo ou decréscimo ao passivo será receita⁷.

Para o Supremo Tribunal Federal, o conceito de faturamento se confunde com o conceito de receita operacional bruta⁸, e, por isso, não pode abarcar receitas advindas de outras causas que não a venda de mercadoria ou prestação de serviços. Entende-se por receita bruta operacional aquela que engloba todas as receitas provenientes das vendas de mercadorias, produtos e serviços obtidas em determinado período contábil, desde que provenientes das atividades principais da entidade.⁹

Porém, de um ponto de vista literal, a Constituição Federal teve o cuidado de diferenciar estes conceitos, na medida em que os considera como institutos diversos

³ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2008. p. 593.

⁴ **Vocabulário jurídico**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 349.

⁵ ATALIBA, Geraldo. ISS e base impositiva. In: **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 81-85 e 91.

⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de rendas das empresas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 45.

⁷ Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON. **Princípios contábeis: normas e procedimentos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988. p. 122.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 527602, Relator Min. Eros Grau, Relator p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 05 ago. 2009. p. 209-226. Dispõe que: “PIS E COFINS - LEI Nº 9.718/98 - ENQUADRAMENTO NO INCISO I DO ARTIGO 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NA REDAÇÃO PRIMITIVA. Enquadrado o tributo no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, é dispensável a disciplina mediante lei complementar. **RECEITA BRUTA E FATURAMENTO - A sinonímia dos vocábulos - Ação Declaratória nº 1, Pleno, relator Ministro Moreira Alves - conduz à exclusão de aportes financeiros estranhos à atividade desenvolvida - Recurso Extraordinário nº 357.950-9/RS, Pleno, de minha relatoria.**”

⁹ IMBASSAHY, Joao. **Contabilidade Geral**. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2008. p. 408.

do ponto de vista jurídico-contábil, ao segregar a hipótese de receita ou faturamento, a teor de seu art. 149, § 2º, inc. III, “a”.¹⁰

Em sua redação original, a Constituição Federal apenas permitia a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento, salário e lucro. E essa limitação explícita foi respeitada pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.¹¹

A Lei Complementar nº 70/1991, ato normativo de regência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS, conceitua faturamento como a receita bruta das vendas de mercadorias, mercadorias combinadas com serviços, e serviços de qualquer natureza, excluindo expressamente o valor referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados segregados na nota fiscal, as vendas canceladas ou devolvidas, e descontos incondicionais.¹²

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a seu turno, ampliou as hipóteses de ingressos a serem excluídos deste conceito, quais sejam: as vendas canceladas; os descontos incondicionais; o Imposto sobre Produtos Industrializados; e o ICMS, quando cobrado pelo vendedor como substituto tributário. Exclui-se, também, as reversões de provisões, recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos, a receita decorrente da venda de ativo permanente, e a transferência onerosa de créditos do ICMS.¹³

Porém, causou controvérsia ao ampliar indevidamente a base de cálculo, englobando a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente

¹⁰ BRASIL. Constituição Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

Dispõe que: “Art. 149. (...) § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (...)

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o **faturamento**, a **receita bruta** ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;”

¹¹ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 175-178.

¹² BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

Dispõe: “Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o **faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de 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.**”

¹³ BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Art. 3º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

da atividade por ela exercida e da classificação contábil adotada. Esta ampliação foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal, na oportunidade do julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084/PR.¹⁴

Logo após, outros atos normativos vieram regular a matéria.

O Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, aborda um conceito mais abrangente nos seguintes termos, entendendo como faturamento a receita bruta, assim entendida como a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.¹⁵

A Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que versa sobre o PIS não cumulativo, prevê outras hipóteses de exclusão de valores da base de cálculo, tais como as saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero e as auferidas por pessoa jurídica revendedora na condição de substituta tributária.¹⁶

A Lei nº 10.833/2003, que trata da COFINS não cumulativa, se utiliza do mesmo conceito.¹⁷

Percebe-se a pluralidade de conceitos relativos ao faturamento previstos tanto na legislação pátria quanto por decisões judiciais, sem haver uma uniformização legal contendo todas as hipóteses de incidência ou exclusão à base de cálculo.

Principalmente em relação às exclusões, que encontram maior dissenso, cumpre destacar que algumas dessas, previstas na legislação, são meros ingressos contábeis, e, portanto, não deveria haver a incidência das exações tributárias que tem como base de cálculo o faturamento.

Considerando-se como ingresso “tanto as receitas como as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem). São aqueles valores que não importam em modificação no patrimônio de quem os recebe, para posterior entrega a quem pertencem”¹⁸.

As hipóteses expressas de exclusão previstas na legislação que se classificam como ingresso são, ao exemplo, o valor referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, e a transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 346084, Relator: Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170.

¹⁵ BRASIL. Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002. Art. 10º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4524.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

¹⁶ BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

¹⁷ BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

¹⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado - ESMAFE, 2006. p. 547.

Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS oriundos de créditos originados de operações de exportação.

3 ICMS E TRIBUTAÇÃO POR DENTRO

A metodologia de cálculo do ICMS é uma forma específica de incidência de alíquota denominada “por dentro”. É uma das formas de cálculo admitida para tributação ad valorem, ao lado do cálculo proporcional ou do cálculo “por fora”¹⁹.

Na metodologia “por dentro”, o tributo integra a sua própria base de cálculo, ao contrário do que ocorre nas outras modalidades. Para tanto, há expressa previsão legal nesse sentido, nos termos do art. 13, § 1º, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, a chamada Lei Kandir, nos seguintes termos:

Art. 13. (...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Cumprido destacar, porém, a metodologia de cálculo utilizado pelo fisco estadual. Em que pese a tributação ocorra por dentro, é possível calcular o ICMS respeitando esse ditame legal de duas formas, e, para tanto, utilizamos como exemplo a Resposta à Consulta nº 887/1998, de 11 de dezembro de 1998, da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo:

1.A Consulente, reportando-se ao inciso I do § 1º do artigo 13 da Lei Complementar 87/96, apresenta as seguintes formas de calcular o ICMS, em operação interna de venda, tributada à alíquota de 18%, com mercadoria de valor líquido fictício de R\$ 200,00 (duzentos reais), indagando qual delas seria a forma correta e por qual valor o adquirente da mercadoria deve efetuar o respectivo crédito :

a) Valor da mercadoria sem o ICMS incluso

R\$ 200,00

Valor do ICMS (18% X R\$200,00)

R\$ 36,00

Valor com o ICMS incluso

R\$ 236,00

Destaque do ICMS na Nota Fiscal

R\$ 36,00

b) Valor da mercadoria sem o ICMS incluso

¹⁹ MACIEL, Everardo; SCHONTAG, José Antônio. **Valor Econômico**. Edição de 02 ago. 2002.

R\$ 200,00

Valor do ICMS (18% X R\$200,00)

R\$ 36,00

Base de Cálculo do imposto (ICMS incluso)

R\$ 236,00

Destaque do ICMS na Nota Fiscal (18% X R\$236,00)

R\$ 42,48.

c) Valor da mercadoria sem o ICMS incluso

R\$ 200,00

Valor total da NF com o ICMS incluso (R\$200,00 dividido por 0,82)

R\$ 243,90

Base de Cálculo do ICMS

R\$ 243,90

Destaque do ICMS na Nota Fiscal R\$ 43,90

2. Informamos que a forma correta de calcular o ICMS, em face do que dispõe a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 13, § 1º, I, é aquela apontada no item “c” acima, a qual decorre da utilização da seguinte fórmula:

$$\text{ICMS} = \text{Valor da Mercadoria sem o ICMS} * (1 / (1 - \text{alíquota}) - 1)$$

Vê-se que não basta, ao rigor da interpretação da referida autoridade fiscal, a inclusão do tributo na própria base de cálculo, como ocorreu na hipótese “b”, mas deve-se aplicar a fórmula de cálculo delineada para se alcançar a proporção do tributo, tal como ocorre na hipótese “c”.

Dessa forma, o valor final da nota fiscal será calculado mediante a aplicação desta metodologia, ensejando um percentual proporcional equivalente, para o caso de 18%, no valor de 21,95% (obtido mediante a divisão de R\$ 243,90 por R\$ 200).

Esta metodologia é aceita de forma pacífica pelos tribunais pátrios, em decorrência da constitucionalidade enunciada em período recente pelo Supremo Tribunal Federal ao tempo da apreciação do Recurso Extraordinário nº 582.461, de 18 de maio de 2011, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes. Este entendimento abarcou a jurisprudência anterior do referido colegiado, esposado pelo julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.209, da Relatoria para o acórdão do Ministro Nelson Jobim, em 14 de fevereiro de 2003.

Porém, alguns autores entendem que esta forma de cálculo se trata de “figura híbrida e teratológica, que não se ajusta aos modelos de nenhum dos cinco impostos que a Constituição, como vimos, rotulou de ICMS.”²⁰

Esta é, portanto, a metodologia do cálculo “por dentro” aplicada no caso do ICMS.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2008. p. 315.

4 EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E COFINS EM OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

Por pertinência ao assunto, destacamos ainda a decisão do Supremo Tribunal Federal²¹ ao apreciar o caso da inclusão do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro na base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP incidente na Importação de Produtos Estrangeiros, a chamada PIS/PASEP-Importação, e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de bens Estrangeiros do Exterior - COFINS-Importação.

A inclusão do ICMS ocorria por força do art. 7º, inc. I, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, sendo este especificamente o dispositivo declarado inconstitucional. Em sua literalidade, considerava como base de cálculo o valor aduaneiro, assim considerado o que servia de base de cálculo do Imposto sobre a Importação, acrescido do ICMS e do valor das próprias contribuições.

A questão foi remetida à apreciação do Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, da Relatoria da Min. Ellen Gracie. Em que pese a ementa e acórdão terem não sido lavrados até a presente data, elencamos os argumentos expostos através da publicação de informativos da suprema corte.

O fundamento para a inconstitucionalidade foi a afronta ao art. 149, § 2º, inc. III, “a”, da Constituição Federal, que limitou a base de cálculo ao faturamento, à receita bruta, ao valor da operação ou, no caso de importação, ao valor aduaneiro, impedindo a “pulverização de contribuições sobre bases de cálculo não previstas.”²²

Entendeu-se, no caso, que houve expressa extrapolação da base permitida pela Constituição e que condicionava o exercício da competência legislativa, não podendo extrapolar a base do valor aduaneiro.

A tendência de exclusão do ICMS da base de cálculo de tributos incidentes sobre o faturamento é, portanto, a tendência jurisprudencial mais contemporânea na corte suprema, impedindo a extrapolação por lei infraconstitucional da base de cálculo fixada constitucionalmente.

Em que pese o julgado se refira ao PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, é possível a aplicação do mesmo entendimento ao PIS/PASEP e COFINS ordinários, tendo em vista que a limitação constitucional prevista no art. 149, § 2º, inc. III, “a”, da Constituição Federal se aplica também a estas hipóteses. Não existe, portanto, diferenciação constitucional em relação a estes tributos.

Em que pese o PIS/PASEP-Importação incida sobre o valor aduaneiro da mercadoria, e, portanto, sobre uma despesa escriturada pelo importador com a

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, Relatora Min. Ellen Gracie, julgado em 20 out. 2010.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo STF nº 605, de 18 a 22 de outubro de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo605.htm>>. Acesso em: 02 out. 2013.

finalidade de revenda, o mesmo dispositivo limita a incidência ao faturamento ou receita bruta, hipótese do PIS/PASEP interno.

5 A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DO PIS/PASEP e COFINS NAS OPERAÇÕES INTERNAS

5.1 Argumentos favoráveis à constitucionalidade da inclusão do ICMS

O principal motivo pelo qual se pugna pela inclusão dos valores de ICMS na base de cálculo da COFINS e PIS/PASEP é a ausência de previsão legal que admita esse destaque, em decorrência do silêncio eloquente da lei em apenas permitir a exclusão do ICMS na condição de substituto tributário em hipóteses legais específicas.²³

Argumenta-se, também, que o valor do ICMS integra a fatura pela metodologia do cálculo “por dentro” e, portanto, integra o faturamento. Para esse entendimento, faturamento seria tudo o que entra pecuniariamente na sociedade. Entendem que, sem essa sistemática, não se preservaria o caráter não cumulativo do tributo.²⁴

Concluem que, pela sistemática do cálculo “por dentro”, o tributo compõe o próprio valor da mercadoria, integrando o patrimônio da entidade como receita, e o seu destaque em nota fiscal uma mera indicação para fins de controle e crédito pelo adquirente ou recebedor da mercadoria.²⁵

Pugna-se, ainda, pelo excessivo impacto orçamentário que o entendimento traria às contas públicas, tendo em vista que o ICMS é valor bastante significativo a compor a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o faturamento²⁶. Tanto assim que, ao tempo do julgamento que concluiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS no COFINS-Importação e PIS/PASEP-Importação, foi mencionado este fato a justificar modulação dos efeitos da decisão.

5.2 Argumentos favoráveis à inconstitucionalidade da inclusão do ICMS

Seguindo a tese favorável ao contribuinte, argumenta-se que o faturamento é apenas aquilo que gera repercussão no patrimônio líquido da entidade, sem que

²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nº 1301160/SP, Relator Min. Herman Benjamin, julgado em 04 jun.2013.

²⁴ Argumento alegado pela União na petição inicial da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18 MC/DF. Consultado em: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo nº 506, de 12 a 16 de maio de 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo506.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

²⁵ BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **Manual dos Impostos Indiretos IPI - ICMS - ISS**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 1025.

²⁶ Argumento trazido para o pleito de medida cautelar na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18 MC/DF. Consultado em: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo nº 506, de 12 a 16 de maio de 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo506.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

seja de titularidade de terceiros ou outros entes ou o fisco. Tratar-se-ia, portanto, de mero ingresso, não repercutindo em face do posterior recolhimento do valor à entidade de administração tributária estatal.²⁷

Pugna-se que o cálculo “por dentro” é apenas forma de cálculo²⁸ para obtenção do *quantum* a ser pago, não desnaturando o valor em receita, posto que, apesar de ser de complexa apuração em relação ao valor da mercadoria, com este conceito não se confunde, e sequer com o conceito de receita.

Sob esse ponto de vista, entendemos que a mera forma de cálculo de um tributo não poderá repercutir em prejuízo ao contribuinte em face de outro tributo sobre o faturamento que não guarda correlação legal ou natureza jurídica com o ICMS. Em que pese se admita o cálculo “por dentro”, esta metodologia não é motivo a ensejar o aumento de outra exação.

Argumenta-se pela inconstitucionalidade à luz do art. 149, § 2º, inc. III, “a”, da Constituição Federal, que permite apenas a incidência das contribuições sociais sobre a receita bruta ou sobre o faturamento. Como o tributo não se fatura, mas apenas ingressa, não haveria possibilidade constitucional dessa exação ocorrer²⁹. Este é o entendimento acolhido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS.

Tanto se pugna pela inexistência de faturamento que, se o gestor da entidade deixar de recolher o tributo do ICMS, incorrerá em crime contra a ordem tributária, em face do disposto no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Nosso entendimento é que não há a livre disposição destes valores, os quais são de titularidade do fisco.

Com base nesses argumentos traçados, entendemos pela impossibilidade de considerar o valor do ICMS como receita ou faturamento, também em observância às respectivas conceituações doutrinárias contábeis ou jurídicas.

6 AS DECISÕES DOS TRIBUNAIS REGIONAIS, DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

6.1 Metodologia da pesquisa

A coleta dos dados a seguir explicitados foi realizada mediante a consulta à jurisprudência diretamente em cada um dos sítios eletrônicos dos tribunais aos quais os dados se referem. A pesquisa seguiu o critério de aposição de critérios de pesquisa e colheu o número de julgados referentes ao tema, quando disponibilizados pelos sistemas eletrônicos.

²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1218248/SC, Relatora Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 20 jun. 2013.

²⁸ MACIEL, Everardo; SCHONTAG, José Antônio. **Valor Econômico**. Edição de 02 ago. 2002.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, Relatora Min. Ellen Gracie, julgado em 20 out. 2010.

A pesquisa específica ao tema se deu mediante a aposição de vocábulos correlatos à possibilidade ou não de inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e PIS/PASEP, e se limitou a tribunas de caráter federal, em face da peculiaridade que estes impostos incidentes sobre o faturamento são fiscalizados e recolhidos pela Receita Federal do Brasil e, dessa forma, eventual apreciação quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo será de competência dos Tribunais Regionais Federais, do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal.

Não houve enfoque na questão da possibilidade de inclusão do ISS na base de cálculo dos tributos incidentes sobre o faturamento, em que pese tenha expressa menção a essa possibilidade em alguns julgados pesquisados, conforme destacamos abaixo.

Na coluna “**órgão fracionário**” está descrito o órgão fracionário do respectivo tribunal que será objeto de análise.

A coluna “**posicionamento**” expõe o entendimento mais atual do respectivo órgão, se pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo dos tributos incidentes sobre o faturamento e, portanto, pela legalidade da posição do fisco, ou se pela inconstitucionalidade, acolhendo a posição benéfica ao contribuinte.

Na coluna “**data de publicação do julgado**” consta a data de divulgação do entendimento mais recente do órgão, e objetiva demonstrar a contemporaneidade do posicionamento de cada órgão.

Foram colhidos, ainda, os “**números de julgados**” relativos ao tema realizados por cada órgão fracionário dos tribunais. Em que pese estes números não reflitam a totalidade da opinião mais recente do órgão, tendo em vista que este pode ter modificado seu entendimento ao longo do tempo, preservamos esses dados para demonstrar o grau de maturidade do órgão em relação à questão. Dessa forma, estes números também englobam os julgados primitivos cujo entendimento tenha sido porventura modificado em relação à posição contemporânea do órgão.

Dessa forma, é um indicador que retrata o número de vezes que o órgão fracionário enfrentou a questão, e o seu entendimento mais recente pode ser considerado como produto dessa experiência decorrente da reiteração de apreciações. Pode se inferir que o órgão com maior número de julgados se mostraria mais maduro para essa análise.

6.2 Apresentação e análise dos resultados

6.2.1 Tribunal Regional Federal da 1ª Região

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região é órgão jurisdicional com sede em Brasília, e compreende as seções judiciárias dos Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Mato Grosso, Pará, Piauí, Rondônia, Roraima e Tocantins.

Órgão Fracionário	Posicionamento	Data de publicação do julgado	Número de julgados
3ª Turma	Constitucionalidade	13/06/03	35
4ª Turma	Constitucionalidade	16/09/03	36
2ª Turma Suplementar	Constitucionalidade	13/11/03	7
3ª Turma Suplementar	Constitucionalidade	09/09/04	1
5ª Turma Suplementar	Constitucionalidade	30/11/12	5
4ª Seção	Inconstitucionalidade	30/01/13	9
6ª Turma Suplementar	Inconstitucionalidade	08/05/13	15
7ª Turma Suplementar	Inconstitucionalidade	08/05/13	23
7ª Turma	Inconstitucionalidade	28/06/13	151
8ª Turma	Inconstitucionalidade	21/06/13	162
1ª Turma Suplementar	Inconstitucionalidade	05/07/13	2

Fonte: Compilação própria mediante consultas realizadas ao endereço <<http://www.trf1.jus.br/>>.

Vê-se uma grande divisão de entendimento entre os órgãos colegiados deste tribunal em relação ao tema, com a preponderância da tese de inconstitucionalidade nos julgados mais recentes. Ademais, essa tese prepondera nos órgãos fracionários que mais enfrentaram a matéria em números absolutos, o que demonstra um grau maior de maturidade desses colegiados.

6.2.2 Tribunal Regional Federal da 2ª Região

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região é órgão jurisdicional com sede no Rio de Janeiro, e compreende as seções judiciárias dos Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo.

Órgão Fracionário	Posicionamento	Data de publicação do julgado	Número de julgados
1ª Turma	Constitucionalidade	01/04/04	32
3ª Turma Especializada	Constitucionalidade	02/07/13	53
4ª Turma	Constitucionalidade	09/09/04	1
4ª Turma Especializada	Constitucionalidade	01/07/13	45
5ª Turma	Constitucionalidade	19/12/00	1
2ª Seção Especializada	Constitucionalidade	10/12/12	6
Plenário	Constitucionalidade	22/10/10	1

Fonte: Compilação própria mediante consultas realizadas ao endereço <<http://www.trf2.jus.br/>>.

Nesse tribunal, prepondera de forma uníssona a tese da constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS, acolhendo a tese que beneficia a fazenda pública, em que pese o número de julgados relativos ao tema não seja tão significativo quanto nos outros tribunais regionais federais.

6.2.3 Tribunal Regional Federal da 3ª Região

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região é órgão jurisdicional com sede em São Paulo, e compreende as seções judiciárias dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul.

Órgão Fracionário	Posicionamento	Data de publicação do julgado	Número de julgados
2ª Turma	Constitucionalidade	03/09/08	13
3ª Turma	Inconstitucionalidade	03/09/13	543
4ª Turma	Constitucionalidade	10/09/13	185
5ª Turma	Constitucionalidade	16/08/13	436
2ª Seção	Constitucionalidade	15/08/13	7
Turma Suplementar da 2ª Seção	Constitucionalidade	03/09/08	13
Judiciário em dia – Turma D	Constitucionalidade	24/01/11	3

Fonte: Compilação própria mediante consultas realizadas ao endereço <<http://www.trf3.jus.br/>>.

Em relação a esse tribunal, percebe-se um posicionamento isolado da 3ª Turma, que pugna pela inconstitucionalidade da inclusão dessa exação. O entendimento desse órgão fracionário, em que pese seja o que mais apreciou a matéria em números absolutos, não reflete o posicionamento de todos os outros

órgãos do tribunal, situação que permite concluir pela preponderância da tese da constitucionalidade da forma de cálculo favorável ao fisco no tribunal.

6.2.4 Tribunal Regional Federal da 4ª Região

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região é órgão jurisdicional com sede em Porto Alegre, e compreende as seções judiciárias dos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

Órgão Fracionário	Posicionamento	Data de publicação do julgado	Número de julgados
1ª Turma	Constitucionalidade	12/09/13	2700
2ª Turma	Constitucionalidade	12/09/13	2532
3ª Turma	Constitucionalidade	20/07/94	17

Fonte: Compilação própria mediante consultas realizadas ao endereço <<http://www.trf4.jus.br/>>

A seu turno, este Tribunal, que apreciou exaustivamente o tema em número de julgados por meio de seus órgãos fracionários, e cuja competência abrange região fortemente industrializada, acolheu, de forma unânime, a tese da constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS.

6.2.5 Tribunal Regional Federal da 5ª Região

O Tribunal Regional Federal da 5ª Região é órgão jurisdicional com sede em Recife, e compreende as seções judiciárias dos Estados de Alagoas, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte e Sergipe.

Órgão Fracionário	Posicionamento	Data de publicação do julgado	Número de julgados
Pleno	Constitucionalidade	07/06/13	3
1ª Turma	Constitucionalidade	19/09/13	97
2ª Turma	Constitucionalidade	08/08/13	107
3ª Turma	Constitucionalidade	29/08/13	90
4ª Turma	Constitucionalidade	22/01/13	175

Fonte: Compilação própria mediante consultas realizadas ao endereço <http://www.trf5.jus.br/>

Esse Tribunal, que abrange grande parte da região nordeste, acolhe de forma unânime a tese da constitucionalidade favorável ao fisco.

6.2.6 Superior Tribunal de Justiça

O Superior Tribunal de Justiça foi criado pela Constituição Federal de 1988 e é a corte responsável pela uniformização da jurisprudência pertinente à legislação

federal em âmbito nacional, possuindo ascendência recursal em relação aos tribunais de 2º grau.

Órgão Fracionário	Posicionamento	Data de publicação do julgado	Número de julgados
1ª Turma	Inconstitucionalidade de	27/08/13	66
2ª Turma	Constitucionalidade	06/09/13	103

Fonte: Compilação própria mediante consultas realizadas ao endereço <<http://www.stj.jus.br/>>

É de se destacar que o próprio Superior Tribunal de Justiça, tribunal responsável pela uniformização da jurisprudência relativa a legislação federal, possui forte dissenso quanto ao tema. Causa espécie, também, que o tema ainda não tenha sido uniformizado pela respectiva seção.

6.2.7 Supremo Tribunal Federal

Iniciou-se, em 24 de agosto de 2006, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785-2/MG, da relatoria do Ministro Marco Aurélio, em que se discute a possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e PIS/PASEP.

Em seu voto, o Ministro pugnou pela inconstitucionalidade dessa inclusão, acolhendo a tese favorável aos contribuintes, sob o entendimento que houve a extrapolação da base de cálculo permitida pela Constituição Federal às contribuições sociais.

Causou-lhe espécie a ampliação dessa base de cálculo, e considerou que os contribuintes não faturam ICMS, constituindo-se, em verdade, “desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo”³⁰.

O conceito de faturamento, portanto, não poderia se submeter ao alvedrio do legislador ordinário, devendo ser conceituado pela tecnicidade doutrinária. Concluiu seu voto assentando que pela exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição sobre o faturamento.

Após, o julgamento foi adiado em face do pedido de vista do Ministro Nelson Jobim³¹ e retomado apenas em 24 de agosto de 2006, oportunidade em que a maioria do Tribunal conheceu do recurso.

Quanto ao mérito, os Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence acompanharam o voto do Relator, angariando um placar de seis votos favoráveis à tese da inconstitucionalidade, com

³⁰ Voto provisório do Min. Marco Aurélio proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785-2/MG.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo STF nº 161, de 06 a 10 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo161.htm>>. Acesso em: 02 out. 2013.

apenas um voto divergência do Ministro Eros Grau, o qual entendeu que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS, por estar incluso no faturamento.³²

O referido julgamento está suspenso até a presente data em virtude do pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes.

Em 2008, foi iniciado o julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, na qual o Presidente da República pugna pela manutenção da inclusão do ICMS na base de cálculo dos tributos sobre o faturamento. Desse julgamento, foi deferida medida cautelar para paralisação das demandas que tratam do tema em âmbito nacional. "Esta ação declaratória de constitucionalidade está suspensa desde 14 de maio de 2008, sem apreciação do mérito, em virtude do pedido de vista do Ministro Marco Aurélio".³³

7 CONCLUSÕES

Analisando os dados colhidos, percebe-se que os Tribunais Regionais Federais são bastante conservadores quanto ao tema, se aliando à tese favorável ao fisco e observando o legalismo estrito. É de se notar que, no teor das decisões, não houve a observância dos conceitos contábeis de faturamento ou receita bruta, apenas fazendo remissão à letra fria da lei.

O Superior Tribunal de Justiça, como órgão de ascendência recursal em relação aos demais Tribunais Regionais Federais, tem suas turmas divididas em relação ao tema, mesmo considerando apenas as decisões contemporâneas. Esses órgãos possuem, portanto, uma contemporânea e forte divergência interna.

Porém, é notável a clara tendência do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Regional Federal da 1ª Região em se acolher a tese favorável ao contribuinte.

Afigura-se relevante que em muito casos do TRF 1º Região e do TRF 3ª Região, foi declarada incidentalmente a ilegalidade também da inclusão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), na base de cálculo dos tributos sobre o faturamento.

A extensão dessa jurisprudência à hipótese do ISSQN trás à baila reflexão sobre o grande impacto do deslinde dessa questão para a arrecadação federal. Esse impacto financeiro-orçamentário deriva não só da inclusão do ICMS e ISSQN, mas

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo STF nº 437, de 21 a 25 de agosto de 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo437.htm>>. Acesso em: 02 out. 2013.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo STF nº 515, de 11 a 15 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo515.htm>>. Acesso em: 02 out. 2013.

também pela repercussão do tema a outros tributos, tais como o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre a Importação, que também podem vir a integrar o faturamento ou o valor aduaneiro para fins da determinação da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o faturamento.

Concluo, com base nos dados colhidos, que a tendência contemporânea é a de se declarar a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS, também em observância à exatidão dos conceitos contábeis e jurídicos de faturamento e receita bruta, principalmente pela preponderância de votos favoráveis na Corte Suprema brasileira, com o resultado provisório de seis votos a um.

Nessa seara, é importante salientar que é necessário que o julgador tenha conhecimento desses conceitos técnicos, para uma compreensão mais exata e científica do tema, para melhor decidir.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de rendas das empresas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ATALIBA, Geraldo. ISS e base imponible. In: **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 81-85 e 91. Vocabulário jurídico. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 349.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **Manual dos Impostos Indiretos IPI - ICMS - ISS**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 1025.

BRASIL. Constituição Federal, 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

_____. **Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4524.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

_____. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

_____. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

_____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Art. 3º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. AgRg nº 1301160/SP, Relator Min. Herman Benjamin, julgado em 04.06.2013.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp nº 1218248/SC, Relatora Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 20.06.2013.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Informativo nº 506, de 12 a 16 de maio de 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo506.htm>. Acesso em: 02 out. 2013.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Informativo STF nº 161, de 06 a 10 de setembro de 1999. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo161.htm>>. Acesso em: 02 out. 2013.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Informativo STF nº 437, de 21 a 25 de agosto de 2006. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo437.htm>>. Acesso em: 02 out. 2013.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Informativo STF nº 515, de 11 a 15 de agosto de 2008. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo515.htm>>. Acesso em: 02 out. 2013.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Informativo STF nº 605, de 18 a 22 de outubro de 2010. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo605.htm>>. Acesso em: 02 out. 2013.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. RE 346084, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09 nov. 2005.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. RE 527602, Relator Min. Eros Grau, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 05 ago. 2009.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 559937, Relatora Min. Ellen Gracie, julgado em 20 out. 2010.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, Relatora Min. Ellen Gracie, julgado em 20 out. 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2008.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária e societária para advogados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios contábeis: normas e procedimentos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

IMBASSAHY, Joao. **Contabilidade Geral**. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2008.

MACIEL, Everardo; SCHONTAG, José Antônio. **Valor Econômico**. Edição de 02 ago. 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado - ESMAFE, 2006.