

AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE Nº 18

Relator: Exm.º Sr. Ministro Menezes Direito

Requerente: Presidente da República

Interessados: Federação das Indústrias no Estado de Mato Grosso –
FIEMT e outros

Ação declaratória de constitucionalidade. Tributário. Art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/1998. Faturamento. Receita bruta. Base de cálculo. COFINS. PIS/PASEP. Inclusão da parcela relativa ao ICMS. Cálculo “por dentro”. Constitucionalidade. Relevante controvérsia jurisprudencial. Grave insegurança jurídica. Memorial pelo deferimento da medida cautelar e, no mérito, pela procedência do pedido.

Egrégio Supremo Tribunal Federal,

O Advogado-Geral da União, em consonância com o disposto no art. 4º, inciso IV, da Lei Complementar nº 73/93, nos autos da ação declaratória de constitucionalidade em epígrafe, vem apresentar

MEMORIAL COMPLEMENTAR,

fazendo-o conforme os seguintes fundamentos de fato e de direito.

I – DO CASO DOS AUTOS

Trata-se de ação declaratória ajuizada pelo Presidente da República, com pedido de medida cautelar, tendo por objetivo a declaração de constitucionalidade do art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718, de 27.11.1998, que dispõe:

“Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(...)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário” (Grifou-se).

Tal dispositivo regulamenta a base de cálculo da contribuição para a COFINS e o PIS/PASEP, estabelecendo quais valores devem ser excluídos da receita bruta.

Atualmente, é possível encontrar decisões monocráticas e colegiadas, no âmbito dos Tribunais Regionais Federais, com entendimentos divergentes a respeito da norma impugnada. Ao analisar o conteúdo do art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/1998, ora alguns julgados concluíram pela validade da norma, incluindo o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS, ora outras decisões desconsideraram a presunção de validade da norma legal e excluíram o valor pago a título de ICMS da base de cálculo da COFINS.

A relevante controvérsia jurisprudencial apontada e o receio de que esta dê causa a **grave insegurança jurídica** em milhares de relações tributárias, bem como significativo **comprometimento de receitas tributárias**, impulsionaram o ajuizamento da presente ação.

Assim, com a inclusão do feito em pauta de julgamento, vem a Advocacia-Geral da União apresentar memorial complementar, para demonstrar as **razões que impõem a procedência do pedido** formulado na inicial.

II – DO CABIMENTO DA PRESENTE AÇÃO

De início, a existência de relevante controvérsia judicial quanto à correta aplicação do dispositivo em exame justifica, nos termos do que determina o art. 14 da Lei nº 9.868/1999, o ajuizamento da presente ação. Isto porque a decisão definitiva desse Supremo Tribunal Federal, pela via do controle concentrado, se mostra de particular importância.

Além disso, deve-se anotar que não há impedimento legal para o ajuizamento de ação declaratória de constitucionalidade, já estando em curso processo que veicule objeto semelhante, através do controle difuso.

Sendo assim, o fato de a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS estar sendo discutida nesse Supremo Tribunal Federal, em sede de recurso extraordinário (RE nº 240.785), não impede o processamento da presente ação, mesmo porque o objeto e os efeitos desta são muito mais amplos do que o que visa o RE nº 240.785.

No referido recurso extraordinário, analisa-se tão-somente a possibilidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, sob a égide da Lei Complementar nº 70/1991. Já na presente ação, leva-se à apreciação desse Egrégio Tribunal, para que seja declarada a sua constitucionalidade, tema relativo à inclusão do ICMS, como imposto indireto que compõe o faturamento, na base de cálculo de tributo, tendo em vista o que disposto na Constituição Federal e na Lei nº 9.718/1998.

É importante observar, ainda, que a alteração do Texto Constitucional não prejudica o exame de validade da lei ordinária, pela via concentrada, quando não há mudança substancial do parâmetro de validade da norma. Verifica-se, no caso em tela, que a Emenda Constitucional nº 20, de 1988, ao dar nova redação ao inciso I do art. 195 da Constituição Federal, manteve a contribuição social incidente sobre o faturamento, de modo que a alteração desse artigo não modificou o conteúdo da norma nem prejudicou a apreciação desta ação.

Por todas essas razões, há de ser conhecida a presente ação declaratória de constitucionalidade.

III – DA CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO VALOR DO TRIBUTO NO FATURAMENTO

III.1 Referências normativas da matéria

A questão da inclusão do custo dos tributos indiretos – no caso, o ICMS – no preço dos produtos, não encontra vedação no ordenamento jurídico pátrio, mas, ao contrário, revela-se plenamente conforme os

princípios constitucionais. Tal premissa foi constatada pelo Min. Ilmar Galvão, no julgamento do RE nº 212.209 (relator Min. Marco Aurélio, relator para acórdão Min. Nelson Jobim, DJ de 14.02.2003), nos seguintes termos:

“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” (Grifou-se).

No que concerne à presente ação, importa salientar que a Constituição Federal permite, desde sua redação originária, a cobrança de **contribuição social incidente sobre o faturamento do empregador** (art. 195, I).

Faturamento, de acordo com a jurisprudência do STF¹, deve ser entendido como sinônimo de **receita bruta**, ou seja, o produto de todas as vendas de mercadorias e serviços, considerando os elementos que compõem o custo e influenciam na formação do preço.

Seguindo o parâmetro traçado pela Constituição Federal, a Lei Complementar nº 70/1991, ao instituir “*contribuição para financiamento da Seguridade Social*”, estabeleceu, em seu art. 2º, que não **integra a receita de que trata esse artigo**, para efeito de determinação da base de

¹ Ver, neste sentido, os julgamentos proferidos no RE nº 346.084 e no RE 390.840.

cálculo da contribuição, o valor do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal.

Note-se, desde logo, que, se o legislador precisou excluir o IPI, quando destacado em nota fiscal, da base de cálculo da COFINS, é porque, *a contrario sensu*, estaria ele naturalmente incluído por força do *caput*. **Como o ICMS não foi excepcionado, legitimou-se o entendimento de que estava ele compreendido na base impositiva da contribuição sobre o faturamento.**

Após, a inclusão do valor referente ao ICMS na base de cálculo da COFINS (e do PIS/PASEP) passou a ter supedâneo legal no art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, também entendido *a contrario sensu*.

Com a modificação da redação do art. 195 da Constituição Federal, introduzida pela Emenda Constitucional nº 20/1998, não foi alterada a metodologia de cálculo da contribuição social incidente sobre o faturamento.

Mais recentemente, foi editada a Lei nº 10.637/2002, que regula a cobrança da contribuição do PIS/PASEP, e também a Lei nº 10.833/2003, que trata da COFINS. Seguindo a tradição, ambas prevêm que **a base de cálculo dessas contribuições é o faturamento das empresas**. Vale notar que essas leis não revogaram, tácita ou explicitamente, a Lei nº 9.718/1998, pois não cuidaram do tema relativo à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP.

III.2 Das razões que determinam a integração do valor do tributo

ao preço do produto

A Lei Complementar nº 87/1996 estabeleceu que o montante devido a título de ICMS integra a base de cálculo do próprio imposto (art. 13, § 1º, I). De acordo com esta metodologia, portanto, **o ICMS é parte integrante do preço da mercadoria ou do serviço e, dessa forma, está compreendido no faturamento**, que, repita-se, corresponde ao somatório das operações realizadas pela empresa.

A técnica de cálculo do ICMS, conhecida como método de incidência “por dentro”, decorrente de regramento específico atribuído a esse tributo, foi analisada e declarada constitucional por essa Egrégia Corte, no julgamento do RE nº 212.209, no qual o Ministro Moreira Alves, com total pertinência, asseverou:

“o fato gerador é que decorre da Constituição, mas é a lei complementar que impõe a base de cálculo, e ela só seria inconstitucional, nesse ponto, se estabelecer base de cálculo que não se coadune com o fato gerador, o que não ocorre aqui, em que a base de cálculo é a única que se compatibiliza com o próprio imposto, inclusive para a observância do princípio da não-cumulatividade”.

A partir desse julgamento, não mais se sustenta qualquer dúvida acerca da validade da inclusão de tributo na base de cálculo de tributo, já que foi declarada a constitucionalidade do cálculo do ICMS compondo sua própria base.

O entendimento de que **o ICMS compõe a sua base de cálculo** impõe a outro, a saber, o de que **o valor desse imposto corresponde a custos a cargo da empresa, que são levados em conta na formação do**

preço. A respeito, pertinente destacar as palavras do Min. Eros Grau em voto proferido no julgamento do RE nº 240.785, que, apoiado na norma contida no art. 166 do Código Tributário Nacional, afirmou que o ICMS *“é custo, tal como o salário, a energia elétrica, sendo irrelevante a atividade e a classificação contábil para tais receitas.”*

Entende-se por custo do produto todos os gastos idealmente calculados como necessários para sua produção ou aquisição. **Justamente por compor o custo do produto, o ICMS acaba sendo agregado em seu preço.**

Não procede, pois, o argumento de que o ICMS incidente sobre a venda de bens e serviços não ingressa no patrimônio do vendedor ou prestador de servidor. Se o ICMS é pago pelo adquirente, o valor total da operação é repassado integralmente ao alienante, inclusive a parcela correspondente ao ônus tributário. Neste caso, o vendedor, de posse do valor repassado pelo comprador, decidirá sobre a destinação do valor cobrado pela mercadoria ou serviço prestado.

Ressalte-se que é o alienante quem dispõe do poder de decidir sobre o destino a ser dado ao tributo incidente no valor do produto, o que afasta qualquer dúvida a respeito do ingresso do ICMS em seu patrimônio. Na verdade, o adquirente nada mais é do que o contribuinte de fato, sendo que o vendedor, como contribuinte de direito, salvo disposição em contrário, é quem deve pagar o tributo, sob pena de responder com seu patrimônio, em caso de inadimplência.

Sob este aspecto, importante salientar que o fato de o ICMS não

representar lucro para o alienante ou prestador de serviço não o impede de fazer parte do faturamento da empresa, justamente porque, como assinalado pelo Min. Nelson Jobim, durante o julgamento do RE nº 212.209, **referido tributo não incide sobre a renda, mas sobre um dado objetivo, que é a operação.**

Caso contrário, se apenas a vantagem auferida pudesse ser tributada, da base de cálculo do tributo não deveria ser retirado apenas o valor incidente a título de ICMS, mas todos os elementos que contribuíram para a formação do preço e que não significam lucro, como despesas com aluguel, matéria-prima e empregados.

Além disso, não merece prosperar a tese de que o valor do ICMS incidente sobre o bem é repassado integral e diretamente ao Estado, uma vez que nem toda quantia que integra o preço do produto, em razão do ICMS, é direcionada aos cofres públicos. Isto ocorre em razão do caráter não cumulativo do ICMS, que permite ao sujeito ativo abater, do valor incidente a título de ICMS, o montante cobrado em operações anteriores, pelo mesmo ou outro Estado.

É o que dispõe a Constituição Federal, em seu art. 155, I, ao assegurar ao vendedor ou prestador de serviço o direito de compensar o que for devido em cada operação com os denominados créditos. No mesmo sentido, a Lei Complementar nº 87/1996 (art. 19).

Justamente por não ser um tributo cumulativo, fica evidente que o valor incidente a título de ICMS, sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, não corresponde ao montante destinado aos cofres

públicos. Ao contrário, trata-se de tributação que permite ao alienante compensar os créditos decorrentes da incidência do ICMS em operação anterior, de modo a evitar a ocorrência de dupla tributação sobre o mesmo fato ou produto. Neste sentido, asseverou o Min. Ilmar Galvão, no julgamento do mesmo RE nº 212.209:

“o princípio da não-cumulatividade aplicável ao ICMS não tem outro sentido senão e justamente impedir a tributação em cascata, é um meio de compensar o que se pagou pelo mesmo tributo anteriormente. Por meio da compensação, anula-se praticamente a incidência do ICMS sobre o tributo que integra o preço da mercadoria relativamente a operações anteriores”.

Por todas estas razões é que o ingresso de valores a título de ICMS torna-se parte do faturamento da empresa. Em suma, o valor integral do preço, e não a diferença entre este e o valor do imposto, é tido por faturamento do agente econômico.

Daí a legitimidade da cobrança da COFINS levando em consideração o ICMS. Afinal, conforme se demonstrou, este tributo compõe o faturamento do agente, porque representa custo da produção e está integrado ao preço da mercadoria ou serviço. Logo, a COFINS há de incidir levando-se em conta essa parcela, uma vez que ela integra o faturamento, sobre o qual será calculada, por força de disposição legal.

Note-se que, se inconstitucional fosse a incidência da COFINS sobre o valor do ICMS embutido no preço das mercadorias e serviços, também o seria, com muito mais razão, a incidência do ICMS sobre o próprio ICMS (o chamado ICMS “por dentro”). Ora, sendo o faturamento conjunto continente do preço de cada produto alienado, não há como o ICMS servir de base impositiva para o próprio ICMS e não o servir para a

ADC nº 18

COFINS ou o PIS/PASEP. E o STF, lembre-se, já pacificou há muito tempo sua jurisprudência no sentido de que é legítima a técnica de tributação do ICMS “por dentro” (RE nº 212.290).

Diferentemente, no caso do imposto sobre produtos industrializados, tal sistemática jamais poderia ocorrer, uma vez que, por sua natureza, o IPI não pode integrar a base de cálculo da COFINS.

Muito embora ICMS e IPI sejam impostos ditos indiretos, eles não oneram a cadeia econômica da mesma forma. É que, enquanto o ICMS representa custo na formação do preço, a permitir seu cálculo por dentro, o mesmo não acontece com o IPI, cujo cálculo é realizado sem a integração deste imposto em sua própria base de cálculo, de modo que o tributo é cobrado em separado.

Portanto, a única conclusão que se pode extrair de todo o exposto é que a norma contida no art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98, ao determinar a inclusão do valor do ICMS na receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, quando não for caso de substituição tributária, foi editada em total consonância com o art. 195, I, da Constituição da República.

IV – DA PRESENÇA DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS À CONCESSÃO DA MEDIDA CAUTELAR

O caso em exame impõe a urgente concessão de medida liminar, com o objetivo de suspender cautelarmente, em todo o Brasil, as inúmeras ações que tramitam junto à Justiça Federal e que discutem a legitimidade

da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. E, na hipótese, verificam-se presentes os requisitos que autorizam seu deferimento.

Primeiramente, quanto ao *fumus boni iuris*, vislumbra-se a total plausibilidade da tese sustentada, que se ampara em dispositivo constitucional e na própria jurisprudência dessa Suprema Corte. Com efeito, a partir do momento em que esse Tribunal pacificou o entendimento pela validade do cálculo “por dentro” do ICMS, inúmeras decisões judiciais foram proferidas, inclusive com a edição de súmulas:

Súmula 267 do TFR: “inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM”.

Súmula 68 do STJ: “a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”.

Súmula 94 do STJ: “a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL”.

Com base nesse entendimento jurisprudencial, os entes da Federação têm planejado seus sistemas tributários.

Contudo, conforme já demonstrado quando do ajuizamento da presente ação, decisões contrárias ao entendimento já pacificado passaram a ser proferidas, sem que essa Corte tenha alterado o seu posicionamento acerca do tema.

Ocorre que a rejeição de jurisprudência remansosa e tradicional dos tribunais só pode ser admitida num Estado Democrático de Direito se razão muito relevante surgir e impuser tal reforma de posição. Ainda assim, o respeito à segurança jurídica aconselha que tal **decisão seja**

reservada à Corte Constitucional e dotada de efeitos prospectivos.

No presente caso, não se vislumbra qualquer razão excepcional que determine a reorientação jurisprudencial. Não obstante, têm sido proferidas decisões divergentes e conflitantes a respeito do tema, muitas das quais já tendo autorizado compensações e resgates de quantias expressivas.

Tal fato revela a necessidade de decisão urgente por parte dessa Corte Suprema, a fim de se evitar prejuízo irreparável aos cofres públicos, o que evidencia o *periculum in mora*, a autorizar a concessão da medida liminar requerida.

Pelo exposto, **revelam-se presentes os requisitos necessários à concessão da medida liminar**, a fim de suspender as ações em curso, bem como eventuais decisões que afastem a presunção de constitucionalidade da norma em exame.

V – DO IMPACTO FINANCEIRO E ECONÔMICO

Alerta-se, finalmente, para o fato de que eventual decisão do Supremo Tribunal Federal que determine, *ex tunc*, a dedução do “custo-ICMS” da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP produzirá efeitos perversos nas contas públicas da União. **As compensações tributárias que se seguirão serão astronômicas**, gerando crise na execução orçamentária federal. Segundo dados da Receita Federal do Brasil, o impacto econômico nos cofres públicos será em torno de **R\$ 12.000.000.000,00 (doze bilhões de reais)** por ano. Se considerarem

indébitos tributários, repetidos ou compensados, dos últimos cinco anos, chegar-se-á à assustadora cifra de mais de **R\$ 60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais)**.

A reforçar a expectativa de prejuízos econômicos de elevada monta, os dados fornecidos pela Receita Federal do Brasil demonstram que tem sido expressivo o aumento de ações ajuizadas com o objetivo de ver excluído o ICMS da base de cálculo da COFINS. No ano de 2005, por exemplo, foram cadastrados no Sistema de Controle de Ações Judiciais 72 processos relativos a este tema, sendo que em 2006 o número aumentou para 784 e, em 2007, para 2.072 ações.

Importante destacar que os valores decorrentes da retirada do ICMS do faturamento, para efeito de apuração da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, significam **perda de receita da União, que estará vinculada ao orçamento da Seguridade Social, prejudicando inevitavelmente o financiamento dos serviços de saúde, previdência e assistência social**. Demais disso, a perda de receita deverá ser compensada por novas majorações de alíquotas, o que acabará prejudicando os pequenos contribuintes, os consumidores e a sociedade como um todo.

Por todas essas razões, caso seja julgada improcedente a presente ação, requer-se, desde já, a aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/1999, de modo a conceder eficácia prospectiva à declaração de inconstitucionalidade, preservando-se a validade de todos os créditos tributários já constituídos ao tempo do trânsito em julgado deste processo.

VI – CONCLUSÃO

Ante o exposto, o Advogado-Geral da União reitera o pedido de **concessão de medida liminar**, a fim de que sejam suspensos, em todo o Brasil, os processos nos quais se discuta a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, bem como eventuais decisões judiciais que tenham sido proferidas afastando a aplicação do art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98,. No mérito, requer a **declaração de constitucionalidade do dispositivo**.

Subsidiariamente, acaso seja julgado inconstitucional o dispositivo em análise, pleiteia que à decisão seja dotada de efeitos *ex nunc*, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/1999, por razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social.

Brasília, de maio de 2008.

JOSÉ ANTONIO DIAS TOFFOLI
Advogado-Geral da União

GRACE MARIA FERNANDES MENDONÇA
Secretária-Geral de Contencioso

PATRÍCIA GUIMARÃES FRANZINI
Advogada da União