

## **E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18**

**Requerente: Exmo. Sr. Presidente da República**

### **MEMORIAL**

Acerca das inconstitucionalidades da inclusão do ICMS nas bases de cálculo  
das contribuições PIS e COFINS

André Martins de Andrade

Maio de 2008

Eméritos Julgadores,

Com respeito à alegada inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS faz-se mister assentar algumas premissas básicas ao deslinde do tema, sob pena de se criarem sofismas a suportarem soluções contrárias aos princípios e valores contidos na Carta Magna.

Assim, cabe lembrar que:

**1º) A sistemática contábil de registro dos valores concernentes ao pagamento do ICMS nas diversas etapas de circulação das mercadorias submetidas à incidência deste imposto não constitui fundamento hábil a determinar sua inclusão ou exclusão na base de cálculo de contribuições incidentes sobre o faturamento.**

A Fazenda Nacional tem arrimado seu raciocínio de que o ICMS deve integrar o faturamento para fins de incidência do PIS/COFINS ao argumento de que aquele imposto constitui despesa do vendedor, dentre tantas outras.

É verdadeira a constatação de que o faturamento tem como contrapartida contábil custos, despesas e lucro. Todavia, ao perquirir se determinada despesa tributária (v.g. o ICMS ou o IPI) deve ou não compor a

base de contribuições incidentes sobre o faturamento, não fica o intérprete adstrito à soma algébrica de elementos contábeis. Afinal, a Constituição não há de se interpretar à luz da contabilidade, senão à luz dos princípios e valores a ela imanescentes.

E o princípio a reger a delimitação constitucional da base de cálculo das exações tributárias é o da capacidade contributiva. A pergunta correta que há de fazer o intérprete, por conseguinte, na determinação da inclusão ou exclusão do ICMS na base de cálculo (faturamento) do PIS/COFINS, é se a parcela relativa ao ICMS que está embutida no faturamento tem algum tipo de correspondência com a capacidade contributiva do vendedor.

Observe-se que esta adequação do conceito contábil ao princípio constitucional da capacidade contributiva é obrigação do legislador ordinário que, por exemplo, determina o ajustamento do lucro líquido para fins da incidência da contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689/88), ou que determina a exclusão do IPI na base de cálculo de contribuições sociais como o PIS/COFINS (Lei nº 9.718/98, art 3º, § 2º, I).

Quando o legislador ordinário, ao regular a base de cálculo do tributo, o incompatibiliza com o princípio da capacidade contributiva cabe ao Judiciário corrigir a situação violadora da moldura constitucional.

É exatamente o que ocorre no que concerne ao pleito de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

**2º) O ICMS, ainda que possa constituir receita para fins contábeis, não pode compor a noção de faturamento inserta no art. 195, I, da Carta da República, mormente à luz da capacidade contributiva. É que a parcela da receita correspondente ao ICMS constitui mero ressarcimento da despesa tributária do vendedor por parte do comprador. Tal despesa, bem como seu ressarcimento, refogem completamente ao controle do contribuinte do PIS/COFINS, constituindo obrigação *ex lege* que não comporta nenhum tipo de atuação gerencial por parte do vendedor.**

A equação contábil (receita – custos – despesas = lucro) deve ser entendida à luz da capacidade contributiva como composta de elementos sobre os quais o contribuinte possa atuar. Assim, quanto menores as despesas e custos maior será o lucro e é esta a lógica que faz girar a roda do sistema econômico constitucionalmente consagrado. Se há despesas do contribuinte (vendedor), ressarcidas por seus clientes (compradores), sobre as quais nem o contribuinte, nem seus clientes têm qualquer ingerência, já que estabelecidas por lei, não cabe considerar seu ressarcimento como integrante da receita bruta do contribuinte para fins de uma outra exação. Isto constituiria flagrante violação ao princípio da capacidade contributiva.

Assim, o fator a ser ponderado na aplicação deste princípio constitucional não é o repasse de custos e despesas a terceiros. É certo que todos os custos e despesas são objeto de recuperação no preço de venda. O elemento determinante no que concerne à capacidade contributiva é o maior ou menor controle que o contribuinte possa exercer sobre tais custos ou despesas. Todo empresário pode aumentar a produtividade de seu negócio e reduzir os gastos com a folha de salários (e, conseqüentemente, com os encargos sociais). Todo empresário pode buscar melhores prazos e

condições, ou menor preço, junto a seus fornecedores. Mas nenhum empresário pode reduzir o valor do ICMS pago na venda de suas mercadorias. Ou seja, sobre esta despesa específica o espaço de atuação do contribuinte é nulo, constituindo ele mero repassador do valor do imposto.

Neste sentido, cabe referir-se aos comentários finais ao capítulo que trata das “Receitas de Vendas” em obra da lavra de consagrados contabilistas, professores da USP:

*“Apesar de não serem impostos, também devem ser considerados como deduções os valores cobrados de terceiros que não pertençam à empresa, pois o correto tecnicamente é não incluir nenhum desses itens como parte da receita da sociedade. O melhor seria mostrar o faturamento bruto e dele deduzir todos esses impostos que não pertencem à empresa, e só chamar de receita o que de fato lhe sobra. **Tudo que incide sobre o preço de venda e que é do governo não deveria nunca ser incluído como receita da sociedade.** Todavia, a Lei das Sociedades por Ações optou pela inclusão e o Fisco ainda complicou um pouco mais, com uma divisão de impostos economicamente não válida.”<sup>1</sup>*

Note-se que esta mesma discussão já se travou em relação ao IPI na base de cálculo do PIS. Quando implantado, o PIS pretendia incidir sobre a parcela do IPI incluída no faturamento das empresas (Resolução CMN/BACEN nº 174/71). Foi somente após a edição da Súmula nº 161 do TFR que a Receita Federal veio admitir a exclusão do IPI da receita bruta, chegando ao conceito da receita bruta sem imposto:

---

<sup>1</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; e GELBCKE, Ernesto Rubens, Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, 6. ed., SP; Atlas, p. 342.

“... na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos, cobrados do comprador ou contratante (imposto sobre produtos industrializados) e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário” (IN/SRF nº 51, de 03.11.78).

**3º) Há na Constituição da República norma impeditiva a que se inclua o ICMS na base de cálculo de contribuições sociais, tais o PIS/COFINS.**

Este, em verdade, o *punctum dolens* da discussão que se trava acerca da pretendida exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. A capacidade contributiva, erigida de sua condição implícita nas constituições anteriores à de princípio explicitado na atual Carta da República (art. 145, § 1º), não permite que se agregue ao conceito constitucional de faturamento o valor de imposto sobre vendas em que o vendedor funciona como mero agente arrecadador, já que em suas vendas cobra do cliente o valor correspondente.

E não importa aqui se o valor desse imposto sobre vendas se calcule “por fora” ou “por dentro”, se se exclua da própria base ou se nela se inclua. Tais detalhes algébricos têm como único efeito o de fazer idênticas as alíquotas nominal e real, como no primeiro caso, ou de tornar a alíquota real superior à nominal, como no segundo caso, sem qualquer influência sobre a estrutura do imposto, como assinalado pelo insigne jurista ALCIDES JORGE COSTA em festejada obra escrita ao tempo da Constituição pretérita, mas em tudo aplicável à Carta atual.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> COSTA, Alcides Jorge. *ICM na constituição e na lei complementar*. 1. ed., SP:Resenha Tributária, 1978, p. 158.

Note-se que, ainda que não se possa caracterizar o contribuinte de ICMS como depositário à luz da lei civil, como fez o Fisco com respeito ao contribuinte do IPI (cf. IN 51/78 acima), é inegável sua condição de mero repassador do valor do imposto das mãos do consumidor final para o erário. Nem se diga que o imposto devido é menor do que o imposto incidente na operação de venda ao consumidor final: é que a diferença já terá sido recolhida nas etapas anteriores de circulação da mercadoria, como decorrência da sistemática da não-cumulatividade do imposto.

Em suma, a relação jurídica que se estabelece em virtude da incidência do ICMS na venda de uma mercadoria não se esgota no âmbito do sujeito ativo e do sujeito passivo. Transborda para o consumidor final, a quem é transferido o encargo financeiro do imposto recolhido. E tal fenômeno é evidenciado pelo fato de que sem a autorização do consumidor que assumiu o ônus financeiro do imposto não pode o sujeito passivo sequer receber o indébito (art. 166 do CTN). Também, a própria responsabilidade pelo pagamento do imposto pode ser atribuída aos consumidores finais e a quaisquer outros (v.g. transportadores) cujos atos ou omissões concorram para o não recolhimento do tributo (art. 5º, LC nº 87, de 13.09.96). Em verdade, é sabido que a carga tributária do ICMS é efetivamente suportada pelo consumidor final dos bens ou serviços a este imposto submetidos.

O ilustre tributarista ROQUE ANTONIO CARRAZA comentando a Lei Complementar 87/96 ensina que:

*“Os apontados arts. 5º e 6º “permitem” que cada Estado e o Distrito Federal venham a disciplinar o assunto,*

*como melhor lhes convier, ensejando, destarte, o surgimento de substituições tributárias de ICMS anômalas e inconciliáveis, capazes de criar verdadeiras guerras fiscais e de limitar, ao arrepio do art. 150, V, da Constituição, o tráfego de bens pelo território nacional.*

***Como se tudo não bastasse, o referido art. 5º cria substituição tributária de conotação nitidamente punitiva. Quando terceiro, por ação ou omissão, concorrer para o não-recolhimento do ICMS, poderá ser chamado, pela lei (ordinária), a efetuar seu pagamento, na condição de responsável. Coloca, pois, todos os cidadãos sob o guante da insegurança, já que, numa interpretação literal, que não leve em conta o imprescindível elemento subjetivo, até mesmo o consumidor final, adquirindo a mercadoria, pode concorrer para o não-recolhimento do ICMS, tornando-se passível, assim, de ser eleito substituto.***

*Talhado nos mesmos moldes o precitado art. 6º. Qualquer contribuinte do imposto ou – o que é pior – qualquer depositário poderão ser postos pela lei na condição de substitutos tributários, por operações ou prestações “sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes”. Não conseguimos conceber maior insegurança e incerteza...”<sup>3</sup>*

Evidenciada a condição do sujeito passivo do ICMS como mero repassador do montante do imposto para os cofres públicos, a cobrança de contribuição social a incidir sobre faturamento constituiria evidente violação ao princípio da capacidade contributiva, já que o conceito constitucional de faturamento interpretado à luz deste princípio há de cingir-se às receitas próprias da empresa, vale dizer, àquelas sobre as quais ela possa atuar, possa exercer algum tipo de controle, de molde a esforçar-se na busca incessante da redução de despesas e custos.

---

<sup>3</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 8º ed., SP:Malheiros Editores, 2002, p. 229.



**4º) Há outros princípios constitucionais, além da capacidade contributiva, que vedam a inclusão do ICMS na base de cálculo de contribuições sociais como o PIS/COFINS.**

Com efeito, a regra constitucional da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, I da Carta da República) afasta qualquer possibilidade de cobrança de um tributo, enquanto cumulativo, sobre o valor deste imposto não cumulativo.

É que a cobrança de PIS/COFINS sobre o ICMS configura, na parcela correspondente à incidência de tributo (PIS/COFINS) sobre tributo (ICMS), um adicional de ICMS que, por definição constitucional, deveria ser não cumulativo (art. 155, II, e parágrafo 2º, I, da CF).

Não se trata, no caso de *bis in idem*, como poderia parecer a um primeiro exame, mas sim de tributo sobre tributo a configurar incidência adicional daquele inicialmente cobrado.

Neste sentido há jurisprudência assentada pela Suprema Corte quando, ao examinar a incidência contributiva do FINSOCIAL (art. 1º, parágrafo 2º, do DL nº 1.940/82) sobre a prestação de serviços, concluiu pela natureza de adicional do imposto de renda desta contribuição, porquanto calculada com base no valor do imposto de renda devido (RE nº 103.778-DF *in* DJ 13.12.85, p. 23.210).

Desse modo, caso se admita que a contribuição ao PIS/COFINS recaia sobre o faturamento da venda de bens com o acréscimo

do ICMS, há de se reconhecer que tal incidência teria dupla natureza: a parcela cobrada sobre o produto da venda (o faturamento ou receita bruta) teria a natureza de contribuição e a parcela incidente sobre o ICMS que recai sobre estas mesmas vendas teria a natureza distinta de adicional do ICMS, exatamente como no precedente invocado quanto ao DL nº 1.940/82.

Claro está que tal adicional deveria manter íntegra a não cumulatividade constitucionalmente prevista para o ICMS, o que não ocorreu, pelo menos até o advento das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, quando tais contribuições passaram a ser, elas também, não cumulativas.

Pelo que, é de se declarar a inconstitucionalidade da incidência do PIS/COFINS sobre o ICMS, de índole não-cumulativa no período em que persistiu o regime cumulativo destas contribuições.

## **CONCLUSÃO**

Em síntese, do mesmo modo que o legislador ordinário curvou-se à decisão do Judiciário (Súmula do TFR nº 161) no sentido de que o IPI deveria ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS (Resolução CMN/BACEN nº 482/78 e IN/SRF nº 51/78), há de conformar-se com o entendimento da Corte Suprema no sentido de que também o ICMS, por razões análogas, mas não idênticas à da exclusão do IPI, não pode compor a base de cálculo dessas contribuições sociais.

Nem se cogite da inverdade de que a exação vigora incontroversa há quase quarenta anos, visto que, ao longo deste período, tanto

o PIS como a COFINS, bem como seu predecessor, o FINSOCIAL, foram objeto de inúmeras contestações perante o Judiciário.

De fato, nos últimos anos, somente no âmbito constitucional, o Egrégio Supremo Tribunal Federal pôs cobro à elevação das alíquotas do FINSOCIAL (RE nº 150.764), à ampliação da base de cálculo do PIS perpetrada pelos Decretos-leis nº. 2.445 e 2.449, ambos de 1988 (RE nº 148.754), à ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS introduzida pela Lei nº 9.718, de 1998 (RE 357.950 e 358.273). Em período anterior à atual Carta da República, o antigo TFR deu pela exclusão do IPI da base de cálculo do PIS (Súmula nº 161), a despeito de manter o ICMS (Súmula nº 258). Mais recentemente, o STJ, apesar de, com base em fundamentos estritamente infraconstitucionais, conservar o ICMS na base de cálculo do FINSOCIAL (Súmula nº 94) e do PIS (Súmula nº 68) deu pela semestralidade de sua apuração (REsp nº 240.938).

Chega agora ao Supremo Tribunal Federal a questão posta em bases estritamente constitucionais acerca da vedação imposta pela Lei Maior à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (RE nº 240.785). Assinale-se que, sobre a matéria, não chegou a se instaurar controvérsia nas Cortes de Apelação, todas unânimes em rechaçar a pretensão dos contribuintes. Pois bem, após manifestação da maioria absoluta do Plenário da Corte Constitucional no sentido da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais, em julgamento ainda não concluído, vem S. Excia., o Presidente da República, e ajuíza ação direta de constitucionalidade (ADC nº 18), calcada no argumento *ad terrorem* das desastrosas conseqüências econômicas de uma decisão que se desenha desfavorável ao

erário neste tema (estranha ADC em que a prévia controvérsia foi instaurada no âmbito da própria Corte Suprema e não dos tribunais inferiores).

Ao contrário do que alardeia a Fazenda Nacional, o reconhecimento pela Suprema Corte da vedação constitucional à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS fará pensar não no prejuízo do Erário obrigado à devolução do indébito relativo aos últimos cinco anos, mas na perda irrecuperável dos contribuintes, que terão recolhido por quase trinta e cinco anos um tributo que nunca foi devido!

Ao Estado será sempre dado obter as receitas derivadas indispensáveis ao custeio das atividades públicas. Se não de uma fonte, haverá sempre uma outra. Está aí o recente exemplo da rejeição da CPMF a demonstrá-lo. Ao cidadão, nada restará se não sob o estrito cumprimento das normas constitucionais.

Brasília, 12 de maio de 2008.

André Martins de Andrade  
OAB/DF 1.103-A