

Como desdobramento do entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre as “saídas”, abriu-se a possibilidade de outra oportuna discussão judicial, visando a recuperação de recolhimentos efetuados de IRPJ e CSLL nos últimos cinco anos, pelas empresas que estiveram no regime do lucro presumido.

É que o STF, ao decidir em repercussão geral o RE 574.706/PR, reconheceu a existência de uma concepção constitucional de receita bruta, da qual o ICMS não faz parte, justamente por ter sido considerado pelo STF como uma mera entrada.

Como o IR e a CSLL no regime do lucro presumido são calculados sobre a receita bruta, nosso Poder Judiciário não pode ficar alheio ao quanto decidido pelo STF, não somente por uma questão de uniformização de jurisprudência, como também e principalmente, para que tenhamos segurança nas relações e harmonização de nosso Sistema Tributário.

E já começam a despontar trabalhos acadêmicos a esse respeito, como o que aqui anexamos, da lavra de uma de nossas colaboradoras e já depositado como requisito de conclusão de curso de especialização em Direito Tributário “lato sensu”, estando, portanto, sua divulgação autorizada.

Consideramos que trabalhos desse jaez além de enaltecem a convicção de nossas Cortes Superiores, só reforçam nosso posicionamento, uma vez que estamos certos de que é possível levar ao Judiciário a correta aplicação da definição constitucional de receita bruta também para os casos de lucro presumido, fomentando, assim, a economia com uma tributação mais coerente e justa, o que resultará em melhorias a todos, até mesmo ao fisco federal!

Atenciosamente,

Nicolau A. Haddad Neto,

Sócio-titular da ADVOCACIA HADDAD NETO



ADVOCACIA
HADDAD NETO

GLÓRIA PARIS DE GODOY HADDAD

**O IMPACTO DA DEFINIÇÃO DE RECEITA BRUTA, OBTIDA
NO RE 574.706-PR, NA EXCLUSÃO DO ICMS DA
APURAÇÃO DA RENDA PRESUMIDA DO IMPOSTO
SOBRE A RENDA**

ESCOLA PAULISTA DE DIREITO
Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário

São Paulo
2018

GLÓRIA PARIS DE GODOY HADDAD

**O IMPACTO DA DEFINIÇÃO DE RECEITA BRUTA,
OBTIDA NO RE 574.706-PR, NA EXCLUSÃO DO
ICMS DA APURAÇÃO DA RENDA PRESUMIDA
DO IMPOSTO SOBRE A RENDA**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu*, Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pela Escola Paulista de Direito (EPD).

Orientadora: Profa. Dra. Renata Elaine Silva Ricetti Marques

GLÓRIA PARIS DE GODOY HADDAD

**O IMPACTO DA DEFINIÇÃO DE RECEITA BRUTA,
OBTIDA NO RE 574.706-PR, NA EXCLUSÃO DO
ICMS DA APURAÇÃO DA RENDA PRESUMIDA
DO IMPOSTO SOBRE A RENDA**

Monografia apresentada à Escola Paulista de Direito (EPD), como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Aprovada com média _____

São Paulo, _____ de _____ de 2018.

Banca Examinadora:

Prof. Orientador:

Prof. Orientador:

Prof. Orientador:

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos os professores do Curso de Especialização de Direito Tributário que compartilharam seus conhecimentos e experiências em sala de aula, em especial à Profa. Renata Elaine Silva Ricetti Marques, coordenadora do curso.

Agradeço, ainda, à minha família, em especial ao meu esposo, pelo carinho, apoio, paciência e revigorantes incentivos na elaboração desta pesquisa.

RESUMO

Esta pesquisa compreende uma perquirição sobre a definição de receita bruta, elaborada no julgamento do RE 574.706-PR, que decidiu que o imposto estadual ICMS não faz parte da base de cálculo do PIS e da COFINS, mas gerou impactos na apuração da renda presumida para fins de cálculo do imposto sobre a renda na chamada sistemática do lucro presumido. Realiza análise minudente do acórdão do RE 574.706-PR, relativamente às partes essenciais, tanto acerca da definição de receita bruta, quanto sobre o impacto e a relevância de referido posicionamento. Ao analisar o acórdão enfatiza também a peculiaridade da obrigação tributária, o ineditismo da decisão e a compreensão das disposições do Código Tributário Nacional (CTN) que tratam sobre o uso das definições de Direito Privado na seara tributária. Além disso, investiga relativamente à um conteúdo semântico mínimo da definição constitucional de renda que possa ser relacionado ao uso que o legislador federal fez da receita bruta para a apuração da renda presumida. Ainda são estudadas as presunções no campo tributário e seus limites em relação ao tema. Por fim, a pesquisa observa de forma detida o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tema, analisando seus fundamentos e verificando sua sustentação ou não, diante da novel jurisprudência do STF.

Palavras-chave: Receita bruta. Definição constitucional de renda. Obrigação tributária. Presunções tributárias. STF. STJ.

ABSTRACT

This research comprises an investigation about the definition of gross income, elaborated in the judgment of RE 574.706-PR, which ruled that the state tax ICMS is not part of the PIS and COFINS calculation basis, but that it generated impacts on the definition of the presumptive income for purposes of the calculation of the income tax in the so called systematic of the assumed profit. A detailed analysis of the judgment of RE 574706-PR is carried out in relation to the essential parts, both on the definition of gross revenue and on the impact and relevance of its position. By analyzing the judgment, we can divide it by the peculiarity of the tax obligation, the newness of the decision and the understanding of the provisions of the National Tax Code (Código Tributário Nacional – CTN), which refers to the use of definitions of private law in the tax area. In addition, it analyzes a minimal semantic content of the constitutional definition of income that may be related to the federal law's use of gross revenue for the calculation of presumptive income. Presumptions in the tax field and their limits regarding the subject are also analyzed in the research. Finally, the research examines in a detained way the position of the Superior Court of Justice (Superior Tribunal de Justiça – STJ) on the subject, analyzing its grounds and verifying if they are correct or not, in face of the Supreme Court's (Supremo Tribunal Federal – STF) latest case law.

Keywords: Gross revenue. Constitutional definition of income. Tax obligatory relationship. Taxes presumptions. STF. STJ.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	10
2 SOBRE AS NORMAS APLICÁVEIS NA CHAMADA APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA PELA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO	12
3 SOBRE O ACÓRDÃO DO RE 574.706-PR E A DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE RECEITA BRUTA.....	14
3.1 Da peculiaridade da obrigação tributária	24
3.2 Do ineditismo e alcance da decisão e do cerne de seu fundamento	26
3.3 Dos artigos 109 e 110 do CTN, que abordam o uso de definições e conceitos de Direito Privado no campo tributário	33
4 SOBRE A DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE RENDA, A PARTIR DA JURISPRUDÊNCIA DO STF – EXISTÊNCIA DE UM CONTEÚDO SEMÂNTICO MÍNIMO	40
5 SOBRE A PRESUNÇÃO LEGAL DE LUCRO, UTILIZADA NA APURAÇÃO DA RENDA PRESUMIDA OU DO CHAMADO IMPOSTO SOBRE A RENDA NA SISTEMÁTICA DO CHAMADO LUCRO PRESUMIDO, E SUA LIMITAÇÃO EM RELAÇÃO À DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE RENDA	54
6 SOBRE A AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO DO STJ ACERCA DA EXCLUSÃO DO ICMS DA DEFINIÇÃO DE RECEITA NO LUCRO PRESUMIDO APÓS O JULGAMENTO DO RE 574.706-PR E SOBRE A ANTIGA JURISPRUDÊNCIA DO STJ A RESPEITO	60
CONCLUSÃO.....	69
BIBLIOGRAFIA	74
ANEXO ÚNICO	77

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa aborda tema que, além de relevância específica no campo tributário, diz respeito à tão necessária segurança jurídica nas relações sociais e econômicas brasileiras, principalmente no que se concerne ao aproveitamento dos debates, análises e conclusões obtidas a partir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF).

E, nesse passo, será feita uma perquirição em determinado aspecto existente no julgamento do recurso extraordinário (RE) 574.706-PR, que versou sobre os tributos denominados PIS e COFINS, mas que gerou impactos na apuração da renda presumida para fins de cálculo do imposto sobre a renda, na chamada sistemática do lucro presumido. É que o STF, nesse caso, decidiu que o imposto estadual ICMS não faz parte da base de cálculo do PIS e da COFINS. Contudo, baseou sua decisão na concepção de receita bruta, base de cálculo do PIS e da COFINS e base de cálculo igualmente utilizada pela norma federal que estabelece a citada sistemática do lucro presumido.

A metodologia utilizada compreenderá a pesquisa jurisprudencial dos temas correlatos a este estudo, bem como a análise das respectivas normas, inclusive sob o aspecto teleológico, e, ainda, o levantamento e o estudo da produção doutrinária correlata.

Iniciar-se-á com minudente análise do acórdão do RE 574.706-PR, relativamente às partes essenciais, tanto da definição de receita bruta, quanto do impacto e relevância de referido posicionamento. Esta análise permitirá subdividir o estudo do acórdão na peculiaridade da obrigação tributária, no ineditismo da decisão e na compreensão das disposições do Código Tributário Nacional (CTN) que tratam sobre o uso das definições de Direito Privado na seara tributária.

Seguir-se-á com a investigação do conteúdo semântico mínimo da definição constitucional de renda, demonstrando sua relação com o tema principal, qual seja,

o uso que o legislador federal fez da receita bruta para a apuração da renda presumida.

E o aprofundamento da análise levará, fatalmente, à pesquisa e ao estudo das presunções no campo tributário, enfrentando sua natureza, seu alcance e seus limites no específico tema analisado.

Por fim, a pesquisa observará de forma detida o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a questão, analisando seus fundamentos e verificando sua não sustentação, diante da novel jurisprudência do STF, permitindo que o leitor possa vislumbrar não uma visão exaustiva, mas suficiente para concluir pela necessidade de adequação do posicionamento do STJ ao quanto decidido por nossa Corte Constitucional.

Esses, pois, os caminhos que nossa investigação reuniu, sobre a qual se espera que se suscitem discussões e reflexões, que vemos como essenciais para a harmonia das relações processuais e sociais, atinentes à essa temática.

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Em 15/03/2017, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento do recurso extraordinário n. 574.706-PR, processo no qual foi distinguida a repercussão geral. Apesar de o caso se referir ao PIS e à COFINS, houve o reconhecimento de um ponto de grande interesse para a apuração presumida do imposto sobre a renda. Trata-se da questão, abordada pelo STF naquela assentada, de o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), imposto estadual incidente em todas as vendas tributadas, não integrar a definição de receita bruta, grandeza que é utilizada para a apuração da renda presumida, na chamada sistemática de apuração do imposto de renda pelo lucro presumido.

Este assunto, no entanto, já foi objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no passado, que, em casos individuais, decidiu por diversas vezes de forma contrária ao posicionamento demonstrado pelo STF, incluindo o ICMS na definição de receita bruta para a apuração da renda presumida, acima referida. Inclusive, recentemente, em 25/09/2018, ou seja, após a decisão do citado RE, o STJ manteve sua postura anterior, mas sem alterar qualquer um dos antigos fundamentos em que calcara sua posição, a exemplo de como procedera em relação à temática do próprio RE 574.706, relativo à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em relação ao qual, mesmo depois do julgamento, reiterou posição antiga e em sentido contrário à do STF. Contudo, no caso da divergência, depois de sentidas controvérsias, acabou o STJ por se render à posição daquela Corte Constitucional.

Por outro lado, hoje já começam a advir decisões de primeira e segunda instâncias reconhecendo o impacto da decisão do STF na apuração da renda presumida e dela excluindo o ICMS, como se pode observar nos mandados de segurança nºs 5002143-83.2017.4.03.6102, da 5ª Vara Federal de Ribeirão Preto, publicada em 26/10/2017, 5002451-59.2018.4.03.6143, da 1ª Vara Federal de Limeira, publicada em 10/09/2018 e 5011192-28.2017.4.04.7200/SC, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4), publicada em 03/08/2017.

Esta pesquisa parte, então, do questionamento acerca do impacto da citada decisão do RE 574.705-PR na apuração da renda presumida do imposto sobre a renda, analisando de forma detida a jurisprudência correlata, que necessariamente passará por questões doutrinárias específicas, tais quais a da definição constitucional de renda e dos limites das presunções no campo tributário, como a que se refere ao chamado lucro presumido.

O tema se mostra de relevância significativa, não somente pelas reflexões a que dá abertura, mas, até mesmo, para se aprofundar em elementos necessários para colaborar para a segurança jurídica e para a melhoria dos trâmites processuais sobre a questão, em harmonia aos cânones estabelecidos pelo Código de Processo Civil de 2015, principalmente a celeridade processual e a razoável duração do processo, os quais, embora não escavados neste trabalho, sem dúvida serão prestigiados com mais subsídios para a elucidação da possível controvérsia entre a posição do STJ e a do STF.

Este, pois, o pano de fundo que permeia o presente trabalho.

2. SOBRE AS NORMAS APLICÁVEIS NA CHAMADA APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA PELA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO

O cálculo e a apuração da renda presumida do imposto sobre renda ou a chamada sistemática do Lucro Presumido, se encontram disciplinados pelo artigo 15 da lei nº 9.429/96, combinado com artigo 25 da lei nº 9.430/96 e a reprodução dos referidos dispositivos se mostra relevante, uma vez que têm a ver com a pesquisa jurisprudencial aqui encetada:

LEI 9.249/1995:¹

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014). (Destacou-se).

[...]

LEI 9430/1996:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014). (Destacou-se).

Em suma: a apuração da renda do imposto sobre a renda no chamado regime do Lucro Presumido é obtida mediante a aplicação de alíquota do imposto das pessoas jurídicas sobre um dado montante, obtido a partir do resultado da aplicação de percentual sobre a receita bruta das empresas.

A tal montante são acrescidos outros rendimentos e valores recebidos, nos termos das prescrições legais e excluídas apenas as “devoluções, vendas

¹ O texto completo desta norma será novamente reproduzido mais adiante, em quadro sinótico, para efeitos de comparação.

canceladas e os descontos incondicionais concedidos”, não se excluindo, portanto, o ICMS como se pode verificar.

Há um ponto que será tratado com maior profundidade em tópico específico, mais adiante, mas já se pode constatar que, em essência, a lei presume que uma parte da receita bruta da empresa será o seu lucro ou sua renda: base de cálculo presumida.

Daí a correta referência de que se está diante de uma norma que usa uma apuração de renda presumida. Por isso, desde logo se pode vislumbrar que se lança mão de uma presunção legal.

3. SOBRE O ACÓRDÃO DO RE 574.706-PR E A DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE RECEITA BRUTA

Nossa pesquisa tomará os principais trechos do acórdão do recurso extraordinário (RE) nº 574.706-PR,² que abordaram a definição de receita bruta, analisando-os, logo após a justaposição dos referidos excertos, em relação à sua aplicação à renda presumida na chamada sistemática de apuração do imposto sobre a renda pelo lucro presumido.

E iniciamos pela ementa do julgado:

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

Quanto à definição de faturamento, este Supremo Tribunal Federal dedicou muitas sessões de julgamento a essa elucidação, em razão da complexidade do tema.

Desde a ementa do acórdão do RE 574.706-PR já se pode observar a relevância do que ali fora julgado para a elucidação do tema objeto desta pesquisa e, para permitir uma apreensão mais completa, justapõe-se de forma sinótica, a seguir, a norma referida na ementa do julgado do STF à norma objeto de nosso estudo, novamente reproduzida, para efeito de facilitar a comparação:

LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 (relativa ao PIS e à COFINS):	LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995 (relativa ao chamado lucro presumido):
Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (**) (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014). (Destacou-se). § 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;	Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014). (Destacou-se). § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; II - dezesseis por cento:

² Constante do Anexo único da presente monografia.

(Redação original, citada no acórdão). I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014). (**) Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977: Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) § 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas. § 1o A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)	a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo; b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei; III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) § 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. § 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus. § 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)
---	--

E já se podem alinhar conclusões preliminares acerca do quadro:

(1) Tanto no artigo 3º da lei nº 9.718/98, que trata da base de cálculo do PIS e da COFINS, como no art. 15 da lei nº 9.249/95, que trata da base de cálculo do Imposto sobre a renda na sistemática do Lucro Presumido, a grandeza que servirá de base para a tributação é a receita bruta.

(2) A mudança nas exclusões, ocorrida no inciso I do § 2º do artigo 3º da lei nº 9.718/98, que sofreu alteração de texto em relação ao que foi referido no acórdão, nada afeta a inferência anterior, uma vez que o cerne da questão tratada neste trabalho é a definição de receita bruta na jurisprudência do STF e não na legislação infraconstitucional; ao contrário, o eventual acatamento por parte desta em relação à aludida jurisprudência de nossa Corte Constitucional.

Prosseguindo, quanto ao acórdão, observemos a página 11 do voto da Relatora:

Quanto à definição de faturamento, este Supremo Tribunal Federal dedicou muitas sessões de julgamento a essa elucidação, em razão da complexidade do tema.

Como se abstrai com clareza da fala da Ministra-relatora, a matéria foi debatida de forma substancial, o que já remete nossa atenção sobre o que dela se concluiu, além de ter sido submetida à prova do tempo, porque o julgamento do mérito do RE 574.706-PR, sufragado em 15/03/2017, foi a conclusão de um debate que se iniciou em 13/12/2007, no caso do citado RE e, no caso do outro RE que tratou da mesma matéria, o 240.785-MG, em 17/11/1998, o que só reforça e valida a assertiva da Ministra, que pontua que o *Supremo Tribunal Federal dedicou muitas sessões de julgamento a essa elucidação, em razão da complexidade do tema.*

À página 19 do voto, a Relatora faz menção ao quanto decidido no RE 240.785-MG:

Entretanto, ao final do julgamento, a posição defendida pelo Ministro Eros Grau, seguida pelo Ministro Gilmar Mendes, ficou vencida, concluindo este Supremo Tribunal pela exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. O acórdão foi assim ementado:

“TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, **porque estranho ao conceito de faturamento**”. (RE 240785, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014). (Destacou-se).

A referência ao fato de o quantum devido a título de ICMS e de ISS ser estranho ao conceito de faturamento é nota importante, tanto a indicar que o STF elaborou um conceito ou uma definição de faturamento desde o julgamento do RE

240.785-MG, ocorrido em 8/10/2014, quanto para mostrar que se tratou de definição constitucional. E, nesse passo, importa esclarecer que, naquele julgamento, receita e faturamento foram tomados como termos de conteúdos equivalentes.

Já na página 21 do acórdão, a Ministra-relatora mostra raciocínio singular pertinente ao tema:

Entretanto, a análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há que levar em consideração o conteúdo normativo do art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, ou seja, examina-se a não cumulatividade a cada operação:

E continua, na página 23:

7. Considerando apenas o disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, pode-se ter a seguinte cadeia de incidência do ICMS de determinada mercadoria:

	Indústria	Distribuidora	Comerciante	
Valor de saída	100	→ 150	→ 200	→ Consumidor
Alíquota	10%	10%	10%	
Destacado	10	15	20	
A compensar	0	10	15	
A recolher	10	5	5	

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, **em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.**

Portanto, **ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido.**

8. **Por ser inviável a apuração do ICMS considerando cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, resolveu-se adotar o sistema de sua apuração contábil.** O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços. Esta é a chamada análise contábil ou escritural do ICMS. (Destacou-se).

E o arremata, nas páginas 25 e 26 do julgado:

Portanto, **ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido.**

Essa forma escritural de cálculo do ICMS a recolher **baseia-se na verdade matemática segundo a qual a ordem dos fatores não altera o resultado.** É igualmente verdadeiro que também o momento das diferentes operações não pode alterar o regime de aplicação de tributação, num sistema que, quanto a esse caso, se caracteriza pela

compensação para se chegar à inacumulatividade constitucionalmente qualificadora do tributo.

9. Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, **todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.** (Destacou-se).

Toda essa exposição da Ministra-relatora permite inferir que o próprio regime jurídico do ICMS não permite que este integre a definição de faturamento ou de receita, pois nas próprias palavras da Ministra *não constitui receita do contribuinte*. A Ministra destacou que a regra da não-cumulatividade, ínsita ao ICMS e dele inseparável, torna evidente a separação da receita que pode ser considerada do contribuinte e da que não pode, no caso o ICMS, *porque tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido*.

Colhamos, por agora, observações do voto do Ministro Fachin, nas páginas 32 e 33:

Observa-se que a controvérsia posta em juízo cinge-se em definir se o valor recolhido a título de ICMS consiste em faturamento, ou **mesmo receita em contexto mais amplo**, do contribuinte, por sua vez base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

[...]

De início, ressalta-se salutar para o Poder Judiciário globalmente considerado o **desenvolvimento institucional de um regime de precedentes para fins processuais e gerenciais**, haja vista a estrutura hierarquizada do sistema judicial recursal, o que em nada interfere na independência funcional da Judicatura. Essa imperatividade levou o legislador ordinário a inserir no Novo Código de Processo Civil de 2015 o art. 926 que preconiza o seguinte dever aos juízos colegiados: “**Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.**” (Destacou-se).

Embora a conclusão do Ministro tenha sido contrária ao que o plenário decidiu, desde logo se verifica em suas letras o quanto já sinalizado anteriormente, ou seja, que o STF elaborou uma definição constitucional de receita, *em um contexto mais amplo*, para fins jurídicos e que o intérprete não pode lhe passar ao largo, até pelo necessário *desenvolvimento institucional de um regime de precedentes para fins processuais e gerenciais*, trazido a lume pelo novo Código de Processo Civil.

E continua o Ministro Fachin, na página 38 de seu voto:

Por conseguinte, o desate da presente controvérsia cinge-se ao enquadramento do valor do ICMS, **destacado na nota**, devido e recolhido, como **receita** da sociedade empresária contribuinte. A despeito dos significativos impactos econômicos e fiscais do presente tema em termos de arrecadação tributária para a União e de oneração na forma de carga tributária para o setor produtivo, limito-me no presente voto a analisar as controvérsias jurídicas suscitadas pela supracitada cadeia de julgamentos e pelos sujeitos processuais.

A esse respeito, guia-se por brilhante reflexão levada a efeito no voto divergente e vencedor do Ministro Marco Aurélio no RE 150.764, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, j. 16.12.1992, DJ 02.04.1993: “Senhor Presidente, não me preocupa o problema de caixa do erário, como também não preocupa aos demais Ministros que integram esta Corte. Preocupa-me, sim, a manutenção, a intangibilidade da ordem constitucional”.

Caso assim não fosse, este E. Supremo Tribunal Federal estaria relegando a segundo plano a atribuição de guarda da Constituição e assumindo a realização de política fiscal e respectivos efeitos distributivos, ao controlar impropriamente o superávit ou déficit do Tesouro Nacional.

Posta essa premissa, colhe-se da jurisprudência do STF a **diferenciação entre ingressos em geral e a receita bruta**, pois **esta significa uma oscilação patrimonial nova e positiva**, e não um incremento no patrimônio do contribuinte, afinal também ocorre em casos de venda com prejuízo.

Veja-se trecho da ementa do RE-RG 606.107, de relatoria da Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, DJe 25.11.2013:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS [...]

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, ‘b’, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, ‘independentemente de sua denominação ou classificação contábil’. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.”

Citado pelo próprio Ministro, colaciona-se Andrei Pitten Velloso, porém apreendendo de suas letras entendimento diverso do encetado pelo ínclito julgador, que apenas se fixou no fato de que o ingresso do ICMS no acervo do contribuinte acarretar-lhe-ia variação patrimonial, embora de nítido cunho provisório. No entanto, observa-se que Pitten Velloso fez bem, em esclarecer que ingressos contém receita, a qual, por sua vez, contém renda ou lucro. Receita sempre se refere a algo que demonstre possuir efetividade para a mutação patrimonial, o que não ocorre com o ingresso:

“Como referido, a **receita constitui um elemento novo e positivo para a mutação patrimonial**, representando um *plus* frente à noção geral de ‘ingresso’. [...]

Daí a distinção entre receita, de um lado, e renda ou lucro, de outro. Diversamente do conceito de receita, os de renda e lucro pressupõem acréscimo patrimonial – e, por vezes, são reconduzidos ao próprio conceito de acréscimo patrimonial. Pressupõem e limitam-se ao acréscimo patrimonial. [...]

Os ingressos são o continente financeiro das empresas, que abrange, em volume econômico, as receitas, o faturamento e o lucro. A receita é, em princípio, uma modalidade de ingresso [...]. Já os lucros constituem uma fração da receita, podendo decorrer do faturamento ou de outras modalidades de receita; daí não estarem abarcados por completo pelo faturamento.”³ (Destacou-se).

Reproduz-se, por ser esclarecedora, a imagem que o próprio autor utilizou e seguida ao texto colacionado (1 – Imagem de: VELLOSO, Andrei Pitten. **ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica**. In: Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 75, dez.2016. Pág. 6):



Assim, diversamente do que o Ministro concluiu e seguindo o que acabou prevalecendo na Corte por grande maioria, não se demonstra factível conceber que o ICMS represente mutação patrimonial, uma vez que, ao entrar para o contribuinte, tem dias contados para sair e poucos dias, frise-se, como se pode verificar no regramento de São Paulo, que sequer deixa encerrar o mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador do ICMS para exigir seu recolhimento.⁴ Tudo a inferir que o ICMS está na categoria dos ingressos, afastando-se da concepção de receita, justamente por ser extraído das contas dos contribuintes. Resta continuar a pesquisa para assentar se esta conclusão ilumina também sua exclusão para efeitos da lei nº 9.249/95, o que parece se tornar cada vez mais evidente.

³ VELLOSO, Andrei Pitten. **ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica**. In: Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 75, dez. 2016, p. 6.

⁴ Vide tabela no sítio eletrônico da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, encontrável em <https://contadores.cnt.br/agenda-tributaria/estadual/sao-paulo/2018/10.html>, último acesso em 14/10/2018, às 13h34.

Mas, há considerações que o Ministro Fachin pontua, que também merecem análise mais detida (páginas 40 a 42 do acórdão):

Na verdade, o destaque do tributo não guarda perfeita coincidência com o traslado econômico do ônus fiscal, tendo em conta a diversidade e complexidade das variáveis na formação de preço, para fins de haurir com precisão a repercussão econômica dos tributos indiretos, como demonstrou recentemente o e. Ministro Dias Toffoli no âmbito do RE-RG 608.872, de relatoria de Sua Excelência, Tribunal Pleno, julgado em 23 de fevereiro do corrente ano, cujo trecho transcreve-se a seguir:

“Sobre a influência da tributação na formação de preços, Luís Eduardo Schoueri, embasado especialmente nos ensinamentos de Cesare Cosciani (Principios de ciencia de la hacienda. Madrid: Ed de Derecho Financiero), indica, além do tempo (longo, curto ou curtíssimo), os mais variados fatores de influxo: em relação ao tributo, o montante (grande ou pequeno), o tipo (geral ou especial), a forma de cálculo (fixo, segundo a quantidade produzida, sobre o valor das vendas, sobre a renda marginal, sobre o capital investido) e o sistema geral de arrecadação e lançamento (embutido ou não no preço); quanto ao bem onerado, a curva de custos (custo fixo ou variável), a elasticidade da demanda (alta, média, baixa ou nula), a elasticidade da oferta (alta, média, baixa ou nula), a durabilidade (conservação ou deterioração) e a existência de bens complementares, substitutivos ou de oferta rival; a respeito do regime econômico, a existência de concorrência perfeita, de monopólio (de oferta ou de demanda), e monopólio bilateral, de duopólio (de oferta ou de demanda), de oligopólio perfeito (de oferta ou de demanda) ou de concorrência monopolista; no tocante ao sujeito passivo, a possibilidade de estoques (grande, média, pequena ou nula), a necessidade de manutenção de níveis mínimos de trocas, possibilidade de uso de linhas de crédito, possibilidade de abandonar a produção do bem onerado pela de outro, motivação do pagamento indevido do imposto; em relação à conjuntura econômica, a taxa de juros (alta ou baixa), a taxa de remuneração do capital (alta ou baixa) e a conjuntura (prosperidade, crise ou estagnação, inflação acentuada ou não) (SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. Revista de Administração de Empresas. São Paulo: jan./mar. 1987, vol. 27, n.1, p. 39/48).

Estudando essas variáveis, Schoueri encontrou, por análise combinatória, mais de 550 milhões de situações diferentes e concluiu ser um erro “atribuir a todo e qualquer imposto ‘indireto’ (critério já demonstrado ser duvidoso) o fato de promover a translação” (ibidem, p. 39/48).

Em suma, para Becker, a temática da repercussão econômica tributária está, em primeiro lugar, na área da formação dos preços, sendo que, apenas com um substancial estudo de diversos fatores e circunstâncias (como condições de tempo, condições de lugar e conjuntura econômica), seria possível verificar, num juízo de relativa previsibilidade, a provável repercussão econômica do tributo. Não obstante, ressalta ser impossível ‘conhecer a verdadeira incidência econômica do tributo’ (ibidem, p. 548).

Essas lições doutrinárias bem como a jurisprudência desta Corte desaconselham levar em consideração a denominada repercussão econômica do tributo para verificar a existência da imunidade tributária.”

Tudo nos remete a inferir uma mistura de institutos na ideia apresentada. Veja-se que repercussão econômica se consubstancia no fenômeno da transferência do encargo financeiro, oriundo do tributo, para o próximo consumidor na cadeia de

consumo, facilmente identificado nos tributos indiretos.⁵ Pode a repercussão econômica interferir na restituição de tributos pagos indevidamente, como é a letra do artigo 166 do Código Tributário Nacional:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Contudo, a repercussão econômica é fenômeno geral e inerente a qualquer tributo, como se depreende das lições de Becker e Shoueri, aliás, acima colocadas pelo Ministro. Por elas, aliadas às de Baleeiro, se é possível inferir que aludida repercussão econômica, mormente a dos chamados tributos indiretos, classificação na qual se insere o ICMS, não se mostra como causa impeditiva nem, tampouco, possibilitadora de interferir na pesquisa sobre o conteúdo jurídico e constitucional de “receita”, quando utilizada na norma tributante.⁶

Aliás, a repercussão diz respeito, isso sim, ao caráter indutor da norma tributária, como bem asseverou Schoueri, pelo que as normas tributárias indutoras não se identificam por critérios teleológicos, mas a partir de sua função, uma vez que o caráter repercutente ou indutor se mostra, verdadeiramente, apenas como um aspecto das normas tributárias, no qual se destaca uma de suas funções, a indutora: *o corte assim efetuado na norma tributária (primária) permite a construção do próprio objeto do estudo como uma norma, na qual se identificam hipótese e consequência.*⁷

Já o Ministro Marco Aurélio, às páginas 46 e 47 do acórdão, assim se pronunciou:

Segundo aspecto: tanto faz considerar faturamento – como previsto no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal -, como receita bruta, porque, desenganadamente, o contribuinte não fatura e não tem, como receita bruta, tributo, ou seja, o ICMS.

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 301.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 148.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998, p.538.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **“Contribuição ao estudo do regime jurídico das normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico”**. Tese apresentada como em concurso de Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Legislação Tributária, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.

⁷ Ibid, item “1” da Conclusão.

[...]

Por último, o que ocorreu relativamente ao IPI, presente à Carta Federal? Excluiu-se da base de incidência dessa contribuição o IPI. A exclusão teria acontecido, porque se trata de sujeito ativo único, a União, no tocante à contribuição e ao IPI? A meu ver, não. Excluiu-se, porque não se pode como que ressuscitar, no campo tributário, o que ocorreu, a certa altura, quanto à gratificação por tempo de serviço da magistratura, em que se introduziu, no cenário, o repique, ou seja, a contagem dos 35% de forma cumulativa, chegando-se a 140 ou 145%. Eu não sei a quanto se chegou, porque jamais recebi – uma vez que não contava com 35 anos de serviços àquela altura – a gratificação por tempo de serviço nos moldes reveladores de cascata.

A Lei Complementar nº 70/1991, encerrando boa leitura do Texto Constitucional, exclui expressamente, da base de incidência dessa contribuição, o IPI. Mas a Fazenda entende que, como o ICMS é tributo estadual, e não federal, não deve ser excluído, passando-se a ter o cálculo tributário mediante verdadeira cascata, ou seja, tributo sobre tributo. (Destacou-se).

Na sequência, também é relevante aos nossos estudos a expressão do Ministro Luís Roberto Barroso:

Portanto eu penso - e aqui endossando a posição que é esposada pelo eminente ex-secretário da Receita Federal, Doutor Everardo Maciel - que acaba sendo apenas uma questão de técnica tributária. Eu posso diminuir a base de cálculo e aumentar a alíquota, ou posso diminuir a alíquota e aumentar a base de cálculo. Portanto, acho que nós estamos no espaço das escolhas legítimas.

Com isso, o Ministro repetiu a posição minoritária expressada pelos julgadores Gilmar Mendes e Edson Fachin. E, em que pese esse fato, o qual, apesar de representar vertente vencida, merece nota, posto ser relevante trazer à baila aspectos tributários que podem lançar mais luz sobre a questão.

O doutrinador Kiyoshi Harada já defendeu posição semelhante à dos Ministros vencidos:

A verdade é que nos chamados tributos indiretos (PIS/COFINS, ISS, ICMS, IPI), a menos que haja regra expressa de exclusão [...], o valor do tributo integra o custo dos serviços ou das mercadorias, tanto quanto as despesas com a folha ou a margem de lucro do agente econômico.⁸

⁸ In “Cofins – controvérsias sobre a sua base de cálculo”, artigo de Kiyoshi Harada, anotado como de 08/01/2013 no sítio eletrônico <http://www.haradaadvogados.com.br/cofins-controversias-sobre-a-sua-base-de-calculo/>, acessado em 21/10/2018, às 13h59h.

3.1. Da Peculiaridade da Obrigação Tributária

Aqui cabem estudos mais detidos acerca da obrigação tributária, a tudo demonstrarem, capazes de elucidar a discussão. E começemos por Harada, que nos dá oportunidade a um aprofundamento, quando, em estudos sobre a peculiaridade da obrigação tributária, assim assenta:

Quanto à fonte, no direito tributário, a obrigação só deriva da lei (princípio da legalidade tributária), enquanto que no direito civil a obrigação pode resultar, tanto da lei, como da convenção das partes, sendo certo que a maioria delas resulta do acordo de vontades, onde vige o princípio da licitude ampla. Por isso, não pode o fisco aparelhar a execução fiscal contra o inquilino que assumiu contratualmente o encargo tributário como uma de suas obrigações.⁹

Quer se referir a uma grande diferença entre as relações obrigacionais a que sujeitam as empresas, diferença que, por sua vez, deflagra outras divergências, em relação às quais nos vemos forçosamente no dever de não enxergar sustentação à tese derrotada. É que não podem ser colocadas no mesmo patamar as despesas tributárias e não-tributárias diversas, como a com a folha de pagamento de pessoal e as despesas com os tributos, porque estas resultam de relações jurídicas totalmente diversas das daquelas.

A relação jurídico-tributária, como lembrou Harada, é eminentemente “ex lege”, em contrapartida à relação privada, cuja natureza fundamental é “ex voluntate”. A primeira rege-se pelo Direito Público, é cogente, obrigando o sujeito passivo independentemente de sua vontade. A segunda rege-se pela predominância do Direito Privado, pelo que a deliberação das vontades acaba sendo o fator preponderante, até mesmo para a sua validade e eficácia.

Alcides Jorge Costa bem lecionou sobre o tema, esclarecendo, por exemplo, que quando a obrigação provém de um negócio jurídico, os efeitos jurídicos são os que a vontade das partes quis produzir, enquanto que se resultam de um fato ou ato por força de lei, independem da vontade do agente ou agentes, como é o caso da

⁹ *In Fato gerador da obrigação tributária: noção fundamental*, artigo de Kiyoshi Harada, anotado como de 23/04/2015 no sítio eletrônico <http://www.haradaadvogados.com.br/fato-gerador-da-obrigacao-tributaria-nocao-fundamental/>, acessado em 21/10/2018, às 14h08h.

obrigação tributária,¹⁰ na qual, em geral, a vontade não exerce qualquer papel nem no nascimento, nem na configuração do vínculo entre credor e devedor.¹¹

Assim, é possível, pela ação da vontade, a gestão da obrigação privada, o que, de fato, incorre na obrigação tributária. Só essa diferença já se mostra impactar diretamente na construção da concepção de receita bruta. Veja-se que o Supremo dela exclui o ICMS porque sobre ele não cabe qualquer gestão por parte da empresa e esse impedimento decorre justamente da natureza jurídica de referido imposto, porquanto decorrente de uma relação jurídico-tributária ou de uma obrigação de natureza tributária. Em conta totalmente diversa está a obrigação representada pela folha de pagamento ou pela conta de energia elétrica, por exemplo, cuja gestão está na razão direta da deliberação da empresa, justamente porque se tratam de obrigações não-*ex lege*, cujo caráter *ex voluntate* obviamente é prevalecente. Pode uma empresa reduzir sua folha de salário automatizando a mão de obra e reduzir sua conta de luz, utilizando-se de energia fotovoltaica; mas, a partir da ocorrência do fato gerador (sobre o qual a empresa não pôde deliberar, frise-se, porque foi a lei quem o colocou como fato impositivo), não poderá mais reduzir o ICMS a pagar, salvo se houver mudança na lei que o atinja! A empresa, enfim, pode escolher manter o faturamento com menos trabalhadores e comprando menos energia elétrica da respectiva concessionária, porém não pode manter a mesma venda ou faturamento com menos ICMS! Não é por outro motivo que as teorias procedimentalistas da obrigação tributária enfatizam que neste tipo de vínculo obrigacional o pêndulo inclinou-se para o poder de imposição.

Pérez de Ayala e Eusebio González³⁰ destacam, as situações de “supremacia” e de “poder” em que se encontra a Administração em face do

¹⁰ O professor Alcides J. Costa exemplifica a excepcionalidade de a vontade influir na obrigação tributária citando a opção que a pessoa jurídica faz pela apuração do imposto sobre a renda pela sistemática do lucro real ou do lucro presumido, mas ainda neste exemplo verificamos que a vontade do contribuinte se manifestou secundariamente, uma vez que ambas as opções antes estavam prescritas em lei e somente por isso é que se tornaram opção.

¹¹ COSTA, Alcides Jorge. “Obrigação Tributária”. In **Curso de Direito Tributário**, coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 216-217.

³⁰ AYALA, José Luis Pérez de, e GONZÁLEZ, Eusebio. **Curso de Derecho Tributario**. Madrid: EDERSA, 1991, tomo I, pp. 129-ss.

administrado, um tanto obscurecidas pela potenciação teórica de sua condição de credor tributário e da situação do administrado como devedor.

Enfim, por todos os ângulos em que se olhe, o aprofundamento na teoria da obrigação tributária não permite situar no mesmo gênero a despesa com o ICMS e as despesas gerais da empresa, estas originadas das relações jurídicas não estritamente *ex lege* e aquela eminentemente e exclusivamente derivada da lei. Assenta-se, portanto, cada vez mais como insustentável a posição vencida no STF, também pela diversidade de natureza jurídica entre a obrigação tributária (ICMS) e as demais obrigações da empresa, como a folha de salário, a conta de luz etc., justificando-se, *ipso facto*, a divergência de tratamento a que lhe atribuiu a Corte Suprema, atribuindo-lhe o caráter de mera entrada, sem ser considerada como integrante da receita bruta da empresa.

3.2 Do ineditismo e alcance da decisão e do cerne de seu fundamento

Acerca do alcance da decisão exarada no RE 574.706-PR, o Ministro Barroso, apesar de ter sido posição vencida, bem destacou, à página 49:

Mas, aqui no caso específico, Presidente, nós estamos decidindo essa matéria em repercussão geral pela primeira vez. E, portanto, uma vez decidida em repercussão geral, prevaleça ou não prevaleça a convicção que eu vou aqui expressar, eu me curvarei à decisão que o Plenário tomar. Portanto, em algum momento, os conflitos se pacificam, e é preciso que todos se submetam à vontade colegiadamente manifestada.

E continuou, à página 56:

[...] uma decisão como a nossa pode produzir um efeito sistêmico que eu, neste momento, consideraria imprevisível.

E esta pesquisa enfatiza um dos citados efeitos no sistema tributário. Em outras palavras, não se pode mais ficar impassível o Direito Tributário ao esclarecimento que Corte Suprema forneceu para a definição de receita, principalmente quando esta definição é utilizada em outros campos da tributação, como é o caso do imposto sobre a renda na sistemática do lucro presumido.

A esse respeito e sobre o ineditismo do quanto decidido, também merecem consideração os assentos da Ministra Rosa Weber, iniciando-se pela pág. 78 e seguintes:

Eu estava aqui a me lembrar do Conselheiro Acácio e vou parodiá-lo dizendo que a solução passa necessariamente pela compreensão que se atribua aos conceitos de receita bruta, receita líquida, ingressos ou ainda faturamento. Com relação a esses conceitos, não existe concordância na doutrina, nem na jurisprudência. Pode-se ver a jurisprudência do STJ calcada, e já desde o ainda Tribunal Federal de Recursos, numa compreensão que veio, muitos anos depois, a ser afastada de uma ótica constitucional por esta Suprema Corte.

Destaca-se, por outro lado, o verdadeiro despacho saneador, resumido por ela, quando bem situa o cerne da questão. A Ministra pontua que a solução do caso passou *necessariamente pela compreensão que se atribua aos conceitos de receita bruta, receita líquida, ingressos ou ainda faturamento*, na nítida relação de continente e conteúdo, acerca da qual é relevante novamente remeter o leitor à imagem construída por Pitten Velloso, trazida à lauda 20, retro.

Ainda sobre o ineditismo e importância do acórdão, é digna de nota a assertiva da até então ausência de concordância da doutrina e da jurisprudência sobre o tema, o que também destaca a importância desta pesquisa, em nosso sentir, uma vez que é de se notar que, a partir daquele *decisum*, o Supremo lançou fortes e firmes luzes sobre a questão – segue a Ministra Rosa Weber, às páginas 78 e 79:

Hoje me posicionando, eu vou me permitir, Senhora Presidente, fazer a leitura do voto que proferi no RE 606.107-RS, porque ele, curiosamente, foi citado pelas duas correntes. Então, eu vou fazer a leitura **exatamente do ponto onde eu me manifesto a respeito** para emitir o meu voto. Eu digo:

Com a EC nº 20/1998, que deu nova redação ao art. 195, I, da Lei Maior, passou a ser possível a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social alternativamente sobre o faturamento ou a **receita** (alínea “b”), **conceito este mais largo, é verdade, mas nem por isso uma carta em branco nas mãos do legislador ou do exegeta**. Trata-se de um **conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária**. Cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da **capacidade contributiva** (art. 145, § 1º, da CF).

[...]

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Ricardo Mariz de Oliveira especifica ser a receita “**algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio**”, constituindo um “**dado positivo para a mutação patrimonial**”. (Destacou-se).

Percebam-se estes pontos relevantes desse seu discurso: conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária; e também: cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF); e à evidência que deixou solarmente iluminada, nas suas palavras, que se trata de um conceito constitucional.

Adentrando a definição propriamente dita, sobressai-se o esclarecimento de que se trata de ingresso financeiro que se integra no patrimônio como elemento novo, não negativo, mas positivo e sem quaisquer reservas ou condições.

Por fim, assenta a Ministra, à pág. 80:

[...] estou invocando o parecer do Professor Humberto Ávila, brilhante que foi elaborado para este processo –, eu estou invocando o **filtro constitucional para fazer a leitura da legislação infraconstitucional**, inclusive no que diz respeito a esses tributos cobrados por fora e que levam a essa situação, em termos de direito infraconstitucional posto, essa distinção entre **ICMS e IPI, dois impostos indiretos que estão levando a um equacionamento diferente, que eu entendo que não pode prevalecer**, à luz do texto constitucional, como conteúdo que eu empresto a esses conceitos na linha da jurisprudência que se firmou nesta Corte, a qual já aderi no voto que acabei de relembra. (Destacou-se).

Salienta-se do trecho acima o dever de se opor o filtro constitucional para se fazer a leitura da legislação, que, por óbvio, é infra constitucional; filtro constitucional esse, cuja posição, como bem frisou a Ministra Rosa Weber, já se firmou no Supremo.

O Ministro Luis Fux, na sua medida, bem destaca que o conceito de receita fora firmado pelo Supremo (pág. 81, com destaques):

Com relação a essa matéria, eu só tive oportunidade de afetar o recurso repetitivo, porque Deus me abençoou com a possibilidade de vir para o Supremo, e eu, então, não votei, apenas afetei o caso. De sorte que eu me sinto muito à vontade para decidir, à luz da jurisprudência, um dos **conceitos firmados pelo Supremo Tribunal Federal**.

[...] Direito Tributário, pela sua posição enciclopédica, ele se vale de conceitos de vários ramos do Direito, tanto que há um dispositivo no Código Tributário Nacional que assenta que o Direito Tributário deverá respeitar todos os conceitos de Direito Privado e todos os conceitos de Direito Público. A Constituição Federal, é verdade, ela tem os seus conceitos superpostos que não podem ser ultrapassados pela legislação ordinária. Mas, de toda maneira, deve haver uma questão de fidelidade a esses conceitos, porque Direito é lógica jurídica.

Oportunamente, mais adiante, será abordada a temática das definições e conceitos de Direito Privado, utilizados no campo tributário. Por ora, continuemos outras observações sobre o que assentou o Ministro. Confira-se à pág. 82:

Agora, há uma premissa que, no meu modo de ver, acabou conduzindo a um entendimento completamente equivocado, qual seja de que: se a Constituição não pretende que se exclua, de um imposto, um determinado fator tributário, se ela pretende que não se exclua do imposto, ela deve dizê-lo textualmente. Isso é verdade, mas isso é uma **meia verdade**. **Não se pode deduzir disso que, se a Constituição não disser, é possível incluir fatores tributários para incluir na base de cálculo aquilo que não representa o fato gerador do tributo.** (Destacou-se).

Destacou-se a parte final da assertiva porquanto diz respeito diretamente ao tema da pesquisa. É que se deve inquirir também se a fórmula que a legislação elabora para a aferição presumida de lucro, designada como sistemática do lucro presumido, se ela pode resultar em tributar aquilo que não pode ser considerado como renda, posto que se refere a fórmula ao imposto sobre a renda, uma vez que a Constituição define esta como sendo o único campo de atuação impositivo da União em matéria daquele imposto! Esta investigação dar-se-á em outro tópico, mas o remetimento a tal questão ora decorre apenas da assertiva do Ministro, muito adequada, aliás, e que se operaria como um reforço à hipótese cogitada de que também na legislação relativa ao mencionado lucro presumido não poderá se manter na receita referenciada na respectiva fórmula o *quantum* devido a título de ICMS. Voltemos, então, à nossa análise.

Ainda na pág. 82, continuou o Ministro Fux:

Então, essa primeira premissa realmente me conduz a uma exegese do artigo 195, inciso I, no que concerne à expressão "faturamento". Onde é que vou buscar essa expressão "faturamento"? Eu vou buscá-la no Direito que regula o faturamento das empresas, que é o Direito Comercial, que, ao regular o faturamento das empresas, menciona - como Vossa Excelência citou no seu voto fazendo remissão ao Ministro Cezar Peluso - **o artigo da Lei nº 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas, que prevê a exclusão de impostos para se entrever faturamento**. Essa - digamos assim - recepção, pelo Direito Tributário, dos conceitos derivados de outras ciências é comuníssimo: compra e venda, inúmeros institutos de Direito Privado, transmissão causa mortis, transmissão inter vivos. (Destacou-se).

Mais adiante, ao nos remetermos aos artigos 109 e 110 do CTN, deter-nos-emos na evidência levantada pelo Ministro, de que a concepção de receita bruta como sinônimo de faturamento exsurge do Direito Privado antecedente à nossa Constituição de 1988, porquanto vem normatizado pela lei nº 6.404, de 1976.

Continua o Ministro, à página 84:

Aqui há uma plêiade de doutrinadores. E, se nós fôssemos analisar a matéria sob o ângulo da graduação acadêmica da solução, iríamos chegar à conclusão de que realmente o voto de Vossa Excelência está de acordo com a doutrina majoritária. Mas não vou me valer da doutrina majoritária, porque ela é elaborada à luz de percepções – digamos assim – privatísticas. Nós estamos aqui cuidando de forma isenta do interesse público.

Para fechar o meu raciocínio e firmar meu convencimento - porque não tive oportunidade de fazê-lo no Superior Tribunal de Justiça, que acompanhava a jurisprudência já lá sumulada -, destaco o seguinte trecho da doutrina do caso julgado e erigida pelo nosso Decano, Ministro Celso de Mello.

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

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

Essa que é a lógica jurídica que nos conforta no momento de decidir.

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

Bem se vê que o Ministro alude aos limites a serem obedecidos a partir da exegese do texto constitucional, limites esses que se estuda nesta pesquisa, no que concerne ao impacto do apartamento do ICMS da concepção de receita bruta, para efeito da norma tributária atinente à apuração da renda presumida no imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

E, prosseguindo, à pág. 85, tem-se mais luz sobre os citados limites:

Eu não estou dizendo que tributo não pode incidir sobre tributo. Isso é uma técnica nossa, é uma técnica universal. Há pareceres aqui onde se demonstra que, no mundo inteiro, é possível tributo sobre tributo. **O que nós estamos analisando aqui é como se faz a exegese de uma expressão constitucional, a ponto de respeitar-se os limites do poder tributário do Estado.**

"Enfatize-se que, se fosse dado ao legislador (ordinário ou complementar) redefinir as palavras constitucionais que delimitam o campo tributário das várias

peças políticas, ele, na verdade, acabaria guindado à posição de Constituinte, o que, por óbvio, não é juridicamente possível".

Sobressai-se novamente a evidência de que o Supremo fez a exegese de uma expressão constitucional, a qual, *in casu*, é a representada pelo termo "receita", do artigo 195, I, b,¹² aqui pesquisado e pelo termo "renda", do artigo 153, III,¹³ cuja pesquisa constará alhures. E o acatamento a essa exegese implica em *respeitar-se os limites do poder tributário do Estado*, na voz do Ministro Fux, uma vez que se fosse dado ao legislador (ordinário ou complementar) redefinir as palavras constitucionais que delimitam o campo tributário das várias peças políticas, ele, na verdade, acabaria guindado à posição de Constituinte, na paráfrase que fez ao Ministro Celso.

O Ministro Lewandoswky, por sua vez, assim assentou, à pág. 98:

Naquela assentada, Senhora Presidente, eu me impressionei muito, sobretudo, com os argumentos do Ministro Marco Aurélio, que foi o primeiro a votar. Sua Excelência disse, então, que:

"O conceito de faturamento diz com **riqueza própria**, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como **receita bruta**". (Destacou-se).

Vê-se que o Ministro realça novamente a evidência de que o Supremo exauriu a discussão sobre a concepção ou o conceito de receita bruta.

E prossegue, às páginas 98 e 99, que reproduzem dialética entre os julgadores assaz representativa para nossa pesquisa:

Eu concordo em gênero, número e grau com o que disse o eminente Ministro Luiz Fux. O Direito Tributário, como outros ramos do Direito, não pode haurir os seus conceitos a partir de uma plataforma metafísica. O Direito é vida. O Direito precisa ser compreendido pelo homem comum, pela sociedade, pelos destinatários de seus dispositivos.

[...]

¹² 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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento;

¹³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Permite-me, Ministro Lewandowski?

No art. 12, que eu citei, que é da legislação que trata das contribuições especificamente, estabelece-se o conceito de receita bruta e receita líquida. Os tributos só estão excluídos na receita líquida; na receita bruta, não.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI: Bom, **nem sempre a técnica legislativa é a melhor do ponto de vista doutrinário, ou até mesmo da perspectiva da própria lógica jurídica, data venia.**

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX: Agora, veja Vossa Excelência, tudo estaria resolvido se tivesse sido respondida a pergunta do Ministro Barroso. Por que o legislador não facilitou a nossa vida e não disse que faturamento incluía, inclusive, tributos?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Tudo é receita líquida.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX: Vossa Excelência citou uma lei recentíssima que fala sobre a receita bruta e não fala uma palavra sobre os tributos estarem incluídos ... e, na ratio legis, ela diz...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas essa mesma lei exclui a da receita líquida, não exclui a da receita bruta.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX: Mas é como diz o Ministro Lewandowski: **o Direito foi feito para o homem; não o homem para o Direito. O comerciante tem que saber o que ele vai ter que pagar.**

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Está na receita bruta. E esta Corte já definiu que faturamento é igual a receita bruta! E em diversos julgados! Vamos retomar aqui. Esta Corte já definiu, em diversos julgados – do Ministro Velloso, inclusive, vários julgados –, que **faturamento e receita bruta são similares. O que diz essa Lei? Ela fala: receita bruta não exclui os tributos. Quando ela fala em receita líquida, aí, sim, exclui.** E receita e faturamento, na nossa doutrina jurisprudencial - se é possível falar assim - são similares.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA): Mas **este Supremo Tribunal Federal também, há dois anos, sobre este caso, esta matéria e estes conceitos, definiu em sentido contrário, e cada voto é um voto. Portanto, a maioria, naquela ocasião, vencidos apenas o Ministro Gilmar.**

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas o debate ainda não está interditado.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA): Claro! Mas é isto que estou dizendo: **não é algo tão óbvio porque, senão, nove Ministros de uma composição respeitabilíssima não iriam ter errado de maneira tão fragorosa.**

Enfim, continue com a palavra o Ministro Ricardo Lewandowski.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI: Rapidamente, Senhora Presidente, dado o adiantado da hora, e eu tenho voto escrito também.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA): Não, por favor! Há ainda três a votar; nós não estamos com pressa.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI: Eu queria, então, terminar a minha peroração, agradecendo a intervenção do Ministro Dias Toffoli, porque a questão realmente é intrincada, e é preciso que expliquemos para o público que nos assiste todas as nuances que envolvem esse debate. Eu queria dizer que entendo, com a devida vênica, que **não se pode considerar como ingresso tributável uma verba que é recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro, ou seja, ao Estado.** E está-se diante de um fenômeno que o grande, eminente tributarista Roque Carrazza denomina de

"mero trânsito contábil". É um simples trânsito contábil, não ingressa no patrimônio da empresa, do contribuinte.

Não me impressiona, com o devido acatamento, o argumento que foi manejado aqui hoje nesta Sessão de que o contribuinte teria uma disponibilidade momentânea, transitória, do valor a ser repassado pelo Estado, inclusive passível de aplicação no mercado financeiro. É que essa verba correspondente ao ICM é do Estado, sempre será do Estado e terá que um dia ser devolvida ao Estado; não ingressa jamais, insisto, no patrimônio do contribuinte.

Em suma, eu penso que a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e Cofins subverte, sim, o conceito de faturamento ou de **receita**, em afronta àquilo que dispõe o artigo 195, I, b, da Constituição Federal, como foi, com muita propriedade, a meu ver, e com o devido respeito aos argumentos em contrário, agora ressaltado pelo Ministro Luiz Fux: **o valor corresponde ao ICMS - eu, mais uma vez, repiso esse argumento - não possui a natureza jurídica de faturamento ou de receita**. Por esse motivo é que a incidência dessas mencionadas contribuições - o PIS e a Cofins - sobre o tributo estadual **fere**, como disse o Ministro Celso de Mello num voto brilhante, agora reportado pelo Ministro Luiz Fux, dentre outros princípios, **o princípio da capacidade contributiva**. Para mim, isso está muito claro, extreme de dúvidas.

Portanto, Senhora Presidente, louvando mais uma vez o voto de Vossa Excelência, o cuidado que Vossa Excelência teve em estudar uma matéria intrincada, difícil, eu acompanho integralmente o seu voto, dando provimento ao recurso e acolhendo a tese proposta por Vossa Excelência. (Destacou-se).

Ainda, importa consignar a fala do Ministro Marco Aurélio, à pág. 107:

Digo não ser o ICMS fato gerador do tributo, da contribuição. Digo também, reportando-me ao voto, que, seja qual for a modalidade utilizada para recolhimento do ICMS, o valor respectivo não se transforma em faturamento, em receita bruta da empresa, porque é devido ao Estado. E muito menos é possível pensar, uma vez que não se tem a relação tributária Estado-União, em transferir, numa ficção jurídica, o que decorrente do ICMS para o contribuinte e vir a onerá-lo.

A longa transcrição se faz necessária porque ela mesma enseja a solução do questionamento levantado pelo Ministro Toffoli. O Ministro evocou um conceito de direito tributário, qual seja, um conceito estabelecido por uma lei estritamente tributária, que alterou outra lei do mesmo jaez. Referiu-se ao art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/73, cujo § 5º afirma que, na concepção de receita bruta, se incluem "os tributos sobre ela incidentes". Citado dispositivo foi alterado pela lei nº 12.973/14, a qual, "a partir de sua publicação", frise-se, incluiu referido texto no citado DL nº 1.598/73.

3.3 Dos artigos 109 e 110 do CTN, que abordam o uso de definições e conceitos de direito privado no campo tributário

Contudo, a contradição do Ministro Lewandosky bem ilustra a situação jurídica: nem sempre a técnica legislativa é a melhor do ponto de vista doutrinário, ou até mesmo da perspectiva da própria lógica jurídica, *data venia*. É que há limites para o legislador tributário incluir ou alterar concepções em leis e este limite já vem circunscrito pelo próprio Código Tributário Nacional. O CTN, como se sabe, é norma geral em matéria de legislação tributária por própria determinação constitucional, conforme consta de seu artigo 146, III.¹⁴ Em seus artigos 109 e 110, dispõe sobre os limites do legislador tributário, no campo da instituição de conceitos:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Antes de aprofundarmos estudos sobre tais dispositivos do CTN, é necessária a remissão à história do próprio código, para se buscar elementos teleológicos necessários à interpretação dos citados artigos 109 e, principalmente, 110.

Baleeiro esclarece que dois deputados federais da oposição ao então governo de Getúlio Vargas haviam solicitado de Rubens Gomes de Sousa o preparo

¹⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal já decidiu em diversas situações que a violação ao CTN viola o preceito do artigo 146, III da CRFB:

“Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. [...] O art. 13 da Lei 8.620/1993 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.” (RE 562.276, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 3-11-2010, Plenário, DJE de 10-2-2011.)

de um anteprojeto de código tributário nacional, após o que o Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha,¹⁵ requisitou da Universidade de São Paulo o referido professor que “reunia todos os títulos para a ousada missão”.¹⁶ Cabe lembrar que na Constituição de 1946 havia dispositivo que dava poderes à União editar normas gerais de Direito Financeiro,¹⁷ dispositivo que, aliás, fora de iniciativa de Aliomar Baleeiro.

Pensamos que, por certo com base no permissivo constitucional e tendo sabido da existência do anteprojeto, Baleeiro o indicara ao Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, que propôs a formação de uma comissão para estudar o anteprojeto de Gomes de Sousa. A citada comissão foi integrada por Afonso Almiro Ribeiro da Costa, Pedro Teixeira Soares Júnior, Gerson Augusto da Silva, Romeu Gibson – todos funcionários técnicos do quadro do Ministério da Fazenda – e pelo próprio Rubens G. de Sousa.¹⁸ Terminados os trabalhos em 1954, deles resultou um projeto de Código Tributário Nacional.

O projeto foi enviado ao Congresso em agosto do mesmo ano, quando o presidente ainda era Getúlio Vargas. No Congresso somente teve um parecer, o de Aliomar Baleeiro, na Comissão de Justiça e Constituição, logo que foi recebido, após o que, dormitou por cerca de dez anos. A esse respeito, cabe comentar, que neste caso não se pode simplesmente imputar desídia ao Legislativo. Vale lembrar que, numa federação, o Código Tributário é, necessariamente, centralizador, de onde se justifica a pressão contrária à sua materialização. Antes do Código, as legislações

¹⁵ Osvaldo Euclides de Sousa Aranha foi advogado conceituado no Rio Grande do Sul. Em 1953, a convite de Getúlio Vargas voltou ao Ministério da Fazenda – já havia exercido o cargo de Ministro da Justiça e da Fazenda do Governo Provisório, em 1931, onde criou o “Plano Aranha”. Essencialmente anti-inflacionário, o plano tinha por linhas básicas a reorganização do próprio Ministério da Fazenda de modo a tornar ágil o mecanismo fazendário e fiscal, a adoção de uma política orçamentária, a necessidade de codificação do direito tributário e a lei orgânica do crédito público. (pesquisado em: http://www.unificado.com.br/calendario/10/oswaldo_aranha.htm, acessado em 03/12/2005, às 10h11).

¹⁶ BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 13.

¹⁷ Constituição brasileira de 18 de setembro de 1946:

“Art. 5º - Compete à União: [...]

XV - legislar sobre: [...]

b) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário”.

¹⁸ FAZENDA, Ministério da. **Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 6.

estaduais e municipais se baseavam diretamente na Constituição da República, interpretando-a conforme a conveniência momentânea de cada um dos entes.¹⁹

Em nosso país, em 1964, veio a Revolução e seu caráter era altamente centralizador. O presidente Humberto de Alencar Castelo Branco interessou-se pelo referido projeto e associou-o a seu plano de reestruturação do sistema tributário nacional, segundo diretrizes sugeridas pelos Professores Otávio Gouveia de Bulhões e Roberto Campos, Ministros, respectivamente, da Fazenda e do Planejamento.²⁰ Foi, assim, nomeada uma comissão de reforma administrativa e tributária, que novamente contou com a presença de Rubens Gomes de Sousa, bem como a de membros diversos da primeira comissão, a de 1954. Manteve Gerson Augusto da Silva, mas nela foram incluídos outros nomes, dentre os quais, Gilberto de Ulhôa Canto. A comissão fez a reforma de 1965, da qual resultou a Emenda Constitucional número 18, de 1º de dezembro de 1965 e, sob a ótica reformista, reviu o projeto do Código. Daí nasceu o Código Tributário Nacional (CTN) que conhecemos.²¹

Aliomar Baleeiro explica que o novo projeto do CTN reunira todas as disposições relativas ao projeto original “na parte não atingida pela Emenda nº 18”, o que denota a enorme influência que o projeto de 1954 exerceu no novo projeto e, “ipso facto” no CTN. Como sabemos, tal projeto se converteu na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a qual, com o Ato Complementar nº 36, de 14 de março de 1967, passou a denominar-se de Código Tributário Nacional.²² Essa referência é relevante, posto que ressalta que as principais alterações sofridas pelo projeto de 1954 se deram por conta da Emenda Constitucional nº 18/65, cuja elaboração, como vimos, contou com a assessoria de Rubens Gomes de Sousa e de Gilberto Ulhôa Canto.

Dos trabalhos da Comissão que elaborara o projeto do código, extraem-se as seguintes observações:

¹⁹ BALEEIRO, 1977, p. 13-41.

²⁰ BALEEIRO, 1977, p. 13.

²¹ BALEEIRO, 1977, p. 14.

²² Ibid, p. 14..

82. O art. 76 é uma consolidação dos arts. 131 e 132 do Anteprojeto. Visa afastar o recurso aos princípios gerais de direito privado como método supletório na interpretação da lei fiscal, completando assim a norma do artigo anterior. [...]

Admite o art. 76 o emprêgo dos princípios gerais de direito privado apenas em sua esfera própria, que é a interpretação dos institutos, conceitos e formas daquele direito, a que faça referência a legislação tributária. Mas ressalva, no § único, a possibilidade da lei tributária atribuir, àqueles institutos, conceitos e formas, uma definição própria aos efeitos fiscais. Trata-se de uma consequência da autonomia do direito tributário em relação ao direito privado, fundada na diversidade dos objetivos visados por um e por outro: o direito privado regula a validade jurídica dos atos, o direito tributário investiga o seu conteúdo econômico.

A norma encontra acolhida na jurisprudência (Revista Forense 145/313, Revista dos Tribunais 195/290, Revista de Direito Administrativo 23/70), **mas tem o seu limite natural na referência ao direito privado na Constituição para definir a competência tributária**, como ponderaram as sugestões 147 e 912.

As observações da Comissão são efetivamente doutrinárias. Perceba-se que esclarece que *o direito privado regula a validade jurídica dos atos* jurídicos, enquanto que *o direito tributário investiga o seu conteúdo econômico*. Reside precisamente aí a teleologia da liberdade que o artigo 109 do CTN dá ao Direito Tributário para a *definição dos respectivos efeitos tributários*:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Bem se vê que a permissão que ensejou a alteração legislativa a que se referiu o Ministro Toffoli²³ não estava e não está contemplada no referido artigo, valendo-lhe a crítica que lhe fez o Ministro Lewandosky.²⁴ Em verdade, o respeito aos princípios gerais de Direito Privado é também cânone para o Direito Tributário, que se caracteriza como verdadeiro direito de superposição ou sobreposição, porquanto encontra realidades postas e às que possuem conteúdo econômico atribui

²³ Como já mencionamos linhas atrás, o Ministro Toffoli evocou um conceito estabelecido por uma lei estritamente tributária que alterou outra lei do mesmo jaez. Referiu-se ao art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/73, cujo § 5º afirma que na concepção de receita bruta se incluem “os tributos sobre ela incidentes”. Citado dispositivo foi alterado pela lei nº 12.973/14, que, “a partir de sua publicação”, frise-se, incluiu referido texto no citado DL nº 1.598/73.

²⁴ Também como já mencionado, a contradita do Ministro Lewandosky bem ilustrou a situação jurídica existente com a referida alteração: *nem sempre a técnica legislativa é a melhor do ponto de vista doutrinário, ou até mesmo da perspectiva da própria lógica jurídica, data venia*.

efeitos tributários.²⁵ Por isso que é muito restrita a possibilidade de o Direito Tributário criar realidades ou concepções que lhes sejam diversas das que outros ramos do Direito se lhes atribuem.

Dessa forma, ganha especial relevo a norma do artigo 110 do CTN. Essa norma restringe diretamente a liberdade do legislador tributário infraconstitucional, expressamente obstando a alteração das definições de Direito Privado que foram utilizadas pela Constituição da República para definir ou para limitar as competências tributárias. E esse é exatamente o caso da definição constitucional de receita, aqui examinada e da concepção constitucional de renda, que será objeto de análise mais adiante. A Comissão do CTN não deixou dúvidas sobre o acatamento que deve ser feito pelo legislador infraconstitucional neste caso, pelo que novamente se reproduz parte de suas observações a respeito, a demonstrarem os limites de atuação do direito tributário: *tem o seu limite natural na referência ao direito privado na Constituição para definir a competência tributária.*

Tais apontamentos se referem ao parágrafo único do artigo 76 do projeto, que apresentou a seguinte redação:

Art. 76. Os princípios gerais de direito privado constituem método ou processo supletivo de interpretação da legislação tributária, unicamente para pesquisa da definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas de direito privados que faça referência aquela legislação, mas não para definição de seus efeitos tributários.

Parágrafo único. A lei tributária poderá modificar expressamente a definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas a que se refere este artigo, **salvo quando expressa ou implicitamente utilizados, na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária.** (Destacou-se).

²⁵ XAVIER, Alberto. In **Manual de Direito Fiscal I** (Reimpressão), Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa. Lisboa, 1981, p. 22-23.

O Direito Tributário reporta-se a situações da vida reveladoras de capacidade contributiva, as quais são — na sua grande generalidade — objecto de regulamentação por outros ramos do Direito, de harmonia com o ponto de vista objectivo e peculiar que os informam. Esse facto, que está na origem do tão discutido problema da interpretação dos conceitos próprios de outros ramos jurídicos que o legislador fiscal emprega na previsão das normas tributárias, revela bem a multiplicidade de contactos que o Direito Fiscal mantém com os restantes sectores do ordenamento jurídico. A tributação da família, das sociedades comerciais, dos juros de empréstimos titulados por letras, da compra e venda de imóveis, por exemplo, envolve o recurso a noções de Direito da família, de Direito Comercial, de Direito Civil. O Direito Fiscal como que se sobrepõe a estas várias disciplinas, tratando os fenómenos por estas regidos em primeira linha, de acordo com seu espírito e exigências próprios: pode neste sentido dizer-se que o Direito Fiscal é um direito de **sobreposição**. (Destacou-se).

De referido parágrafo único surgiu o atual artigo 110 do CTN, cuja redação novamente se reproduz para deixar clara a pertinência:

Art. 110. A lei tributária **não pode alterar a definição**, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, **utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal**, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, **para definir ou limitar competências tributárias**. (Destacou-se).

Outra vez se mostra sensata a observação do Ministro Lewandowski, porquanto a alteração que a lei tributária (12.973/14) inseriu no § 5º do art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/73, criando uma concepção de receita bruta na qual se incluem “os tributos sobre ela incidentes”, tanto está em desalinho com a definição constitucional de receita, como se mostra extravasar o limite de atuação do legislador tributário, não só pela literalidade do artigo 109 do CTN, como também por sua teleologia, uma vez que ultrapassou o campo da investigação do conteúdo econômico que o Direito Privado dá ao que pode ser considerada a receita bruta da empresa. Sobre isso também nos remetemos à construção do Ministro Fux, atrás mencionada, que lembra que a exegese do artigo 195, inciso I, no que concerne à expressão “faturamento” como sinônima de receita bruta da empresa, deve ser buscada no Direito Comercial, *que, ao regular o faturamento das empresas, menciona [...] o artigo da Lei nº 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas, que prevê a exclusão de impostos para se entrever faturamento.*

4 SOBRE A DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE RENDA, A PARTIR DA JURISPRUDÊNCIA DO STF – EXISTÊNCIA DE UM CONTEÚDO SEMÂNTICO MÍNIMO

Inicialmente, é necessário esclarecer pontos que podem induzir confusão para a análise de nosso tema, mas que uma visão atenta do quanto decidido pelo STF, parece-nos esclarecer antecipadamente eventuais interpretações equivocadas. É que no RE 582.525-SP, em julgamento encerrado em 09/05/2013, o Ministro Joaquim Barboza, ao examinar a dedutibilidade dos valores devidos a título do tributo denominado contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) no imposto de renda das empresas, assim se manifestou:

Nos quadrantes do sistema constitucional tributário, auferir renda é pressuposto da tributação pela incidência do imposto sobre a renda, critério material que deve ser confirmado pela base de cálculo homônima. Não se paga tributo calculado sobre o lucro para auferir renda, mas se auferir renda para que o tributo possa incidir (destaque nosso). **A incidência do IRPJ ou da CSLL não antecede as operações empresariais que servirão de base aos fatos jurídicos tributários, mas, pelo contrário, toma-as como pressuposto** (destaque original). Logo, as obrigações tributárias resultantes da incidência de tributos calculados com base no lucro real ou grandezas semelhantes não são despesas essenciais à manutenção das atividades econômicas (destaque nosso). São, na verdade, **consequências** (destaque original) dessas atividades. Vale dizer, o tributo não é insumo da cadeia produtiva (sublinhado por nós e negrito no original).

É pertinente não se desfocar o argumento do Ministro Joaquim Barbosa nem tomar esta sua assertiva fora do contexto. A toda a prova, o Ministro se refere a uma situação posterior à existência da própria cadeia produtiva. Veja-se que bem situa o ponto, quando esclarece que “não se paga tributo calculado sobre o lucro para auferir renda, mas se auferir renda para que o tributo possa incidir”, Ou seja, a contribuição sobre o lucro não pode ser considerada despesa porque não antecede o lucro, mas, isto sim, o tributa!

Contudo, o mesmo não ocorre com o ICMS, tributo que integra nossa pesquisa, e que se encaixa perfeitamente nas despesas que, nas palavras do Ministro “devem ser realizadas específica e primordialmente para sustentar o ciclo produtivo”. E assim o é o ICMS, uma vez que seu não recolhimento implica em consequências capazes de rapidamente comprometer a própria continuidade das atividades da empresa. Dentre elas hoje se destacam o protesto da Certidão da Dívida Ativa (CDA), o bloqueio de valores em contas bancárias, além da majoração

exponencial do débito, pelas penalidades pecuniárias a ele acrescidas, inclusive a majoração por taxa de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia para títulos federais (SELIC).

Diferentemente do ICMS, devido no e pelo processo produtivo, a CSLL e o próprio IR são devidos “após” findado referido processo produtivo, como arrematou o próprio Ministro: “O valor que deve ser pago a título de CSLL não deixa de ser lucro ou renda para o contribuinte, em razão da destinação que lhe será dada pelo contribuinte após a apuração de ambas as exações” (destaque do original).

Feitas estas considerações, outras há, do próprio Ministro no referido julgado, que também não podem passar ao largo em nossa pesquisa:

A Constituição de 1988 permite a tributação da “renda e proventos de qualquer natureza” (art. 153, III) sem estipular, expressamente, um conceito para **renda** ou para **proventos**, que são as bases de cálculo **constitucionais** do tributo.

Por outro lado, não há um conceito ontológico para *renda*, de dimensões absolutas, caráter imutável e **existente independentemente da linguagem**, que possa ser violado pelo legislador complementar ou pelo legislador ordinário, dado que se está diante de um **objeto cultural**.

[...]

Assim, nos quadrantes do sistema constitucional tributário, o conceito de *renda* somente pode ser estipulado a partir de uma série de influxos provenientes do sistema jurídico, como a proteção ao mínimo existencial, o direito ao amplo acesso à saúde, a capacidade contributiva, a proteção à livre iniciativa e à atividade econômica, e de outros sistemas com os quais o Direito mantém acoplamentos, como o sistema econômico e o contábil.

É possível se notar no acórdão a referência à inexistência de uma concepção constitucional de renda integralmente expressa no texto constitucional. Contudo, nossa pesquisa nos permitiu que, ainda que tomada esta premissa como absoluta na jurisprudência do STF, é da mesma jurisprudência que se pode obter, desde 1993, um consenso sobre um conteúdo constitucional mínimo necessário para se conceber a existência de renda e, a partir daí, se estabelecer a tributação, mínimo semântico esse que se nos mostra como suficiente para a elucidação de nossa pesquisa:

RECURSO EXTRAORDINARIO 117.887-6 - SÃO PAULO - TRIBUNAL PLENO – 11-02-1993

RECORRENTE: COMPANHIA ANTARCTICA PAULISTA - INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS E CONEXOS

RECORRIDA: UNIAO FEDERAL

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. **RENDA - CONCEITO**. Lei nº 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43.

I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43.

II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos.

III. - R.E. conhecido e provido

A C Ó R D Ã O :

Vistas, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por decisão **unânime**, conhecer do recurso e lhe dar provimento, nos termos do voto do **relator**. (Destacou-se).

SYDNEY SANCHES - PRESIDENTE, CARLOS VELLOSO - RELATOR.

Já da ementa se vislumbra que a aceção mínima, constitucionalmente assegurada, compreende a necessidade de acréscimo patrimonial, o que, *per se*, já tem relevância para nossa pesquisa. Mas observando-se o voto do relator, pode-se, de fato, dele receber esclarecimentos e se perceber, como já se disse, que vem de há muito a significação minimamente suficiente de renda:

11. Vê-se, assim, que sobre a mesmo fato gerador (distribuição de ações novas, resultantes de aumento de capital por incorporação de reservas) quer o fisco exigir o imposto de renda TRÊS VEZES. Uma vez dos acionistas (art. 11 das Lei 4.154/62), a segunda vez da sociedade (recolhimento normal anual) e a TERCEIRA VEZ da mesma sociedade (artigo 38 da Lei 4.506).

12. Se as duas primeiras incidências são legítimas porque correspondem precisamente à verificação do fato gerador, isto é, **acrécimo patrimonial** dos acionistas e da sociedade, daqueles, pelo recebimento de novas ações, desta, porque aumentou seu capital, a terceira só se compreenderia como adicional do imposto devido pelos **acionistas, únicos beneficiários da operação**. da sociedade, porém, parece evidente que nada se pode exigir, **porque nada entrou no seu patrimônio com a distribuição das ações**. [...]

[...]

Noutras palavras, **nada teria entrado no patrimônio da contribuinte**, ora recorrente, com a distribuição das ações, ou **nenhuma renda teria sido percebida por ela**, conforme, aliás, esclarecido na sentença.

A Lei 4.506, de 30.11.64, veio a lume quando tinha vigência a Constituição de 1946, que, no tocante ao imposto de renda, assim dispunha, no seu art. 15, IV:

“Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:

IV renda e proventos de qualquer natureza.”

A Constituição de 1967, sem a EC 1/69, dispunha, a respeito, no art. 22, IV:

“Art. 22. Compete à União decretar impostos sobre:

IV rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos.”

A EC n. 1/69, a seu turno, no art. 21, IV, dispôs:

“Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

IV renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei;”

Estabelece, no ponto, a Constituição de 1988, no art. 153, III:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III – renda e proventos de qualquer natureza.

[...]

Convém esclarecer, de início, que a Lei 4.506, de 30.11.64, foi tirada a lume anteriormente ao Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25.10.66, com vigência a partir de 01.01.67. Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorra mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda, uma **ficção** legal.

Aliomar Baleeiro, nos seus preciosos comentários ao CTN, discutindo o conceito de renda e proventos, esclarece que é grande o debate entre os especialistas, e que esse debate “pode ser resumido em duas teorias, que ambas têm sido invocadas pelas legislações fiscais dos vários países: a) renda é atributo quase sempre periódico da fonte permanente da qual promana, como **elemento novo** criado e que com ela não se confunde (STRUTZ, FUISTING, COHN); b) a renda é o **acréscimo de valor pecuniário** do patrimônio entre dois momentos (SCHANZ, HAIG, FISCHER).” E continua o festejado autor: “Alega-se que esta última teoria, aceita pelo Direito Fiscal de vários Estados, envolve, no conceito, às vezes, os próprios capitais. Se a fábrica do Silva figurava no balanço, em 1970, por dez milhões de cruzeiros, e, no balanço de 1979, sem nada lhe ser acrescentado, está avaliada em noventa milhões de cruzeiros, graças à nova estimativa, houve renda de cem milhões de cruzeiros, segundo a segunda teoria e zero para a primeira, o que é conhecido como o conceito “estrito” da renda, por oposição ao outro, “largo”, ou “amplo”. (Direito Tributário Brasileiro”, Forense, 10ª edição, 1986, pág. 182).

No caso, adotando-se qualquer das duas teorias, não há falar em renda: a) primeira teoria: não há, promanando da fonte permanente, um **elemento novo** – a distribuição dos lucros aos acionistas terá trazido **para os acionistas** o elemento novo; por isso mesmo, os acionistas pagaram o imposto, mediante a sua dedução na fonte, na forma do disposto no art. 11 da Lei 4.154/62; segunda teoria: **não houve acréscimo de valor pecuniário no patrimônio** entre dois momentos, já que **nada entrou no patrimônio do contribuinte, nada ganhou o contribuinte**: sobre o lucro, houve o pagamento do imposto, normalmente; a cobrança, nova cobrança, está ocorrendo pelo simples motivo de o lucro estar sendo distribuído.

Do excerto é possível se observar que tanto o raciocínio do Ministro relator quanto do doutrinador Aliomar Baleeiro, por aquele adotado, dão conta de que a inovação é elemento substancial para a concepção de renda. Na elucidativa digressão de Baleeiro, bem como na reprodução dos textos constitucionais de 1946, 1964, 1969 e 1988, pelo relator, inclusive se concebe que o raciocínio é mantido de há muito. Ou seja, à União é concedida a competência de tributar pelo imposto aquilo que inovou, quer seja por decorrência de elemento novo advindo ao contribuinte, quer seja pelo acréscimo pecuniário ao patrimônio. E neste ponto se cruzam as concepções de receita e de renda, aplicáveis à nossa pesquisa.

Da mesma forma, a assertiva do Relator, atrás reproduzida e pela qual o Ministro constata que *jamais poderia o legislador [...] estabelecer, como renda, uma ficção legal*, reveste-se de grande significação a esta pesquisa, vez que, ainda que tomado o termo ficção em seu sentido estrito, que permite a liberdade criativa do legislador, ainda assim, não admite o Relator que seja tributada qualquer grandeza que não seja renda, constatação que não pode nem deve ser apartada do chamado regime de lucro presumido, como se verá mais adiante. Também no oportuno momento, ver-se-á que se há óbice à ficção legal, muito maior será o obstáculo à presunção legal, hipótese em que se situa o tido regime de lucro “presumido”.

Ainda sobre a concepção essencial de renda, encontrada na Constituição, o resumo do Ministro Sepúlveda Pertence, que consta da página 21 do inteiro teor do acórdão da ADI 2588-DF, se mostra de uma concisão impactante:

“Trata-se do conceito essencial de renda, do mínimo constitucional do seu conteúdo.”

Não é por outro motivo que José Artur Lima Gonçalves bem leciona acerca da limitação a que deve estar adstrito o legislador, posto que, se como alguns defendem, inclusive o autor, não é explícita na Constituição a definição de renda, da Carta Maior pode e deve ser deduzida:

“[...] está sedimentado que o conceito de renda não pode ficar – e não fica – à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, o conceito de renda não está explicitado no texto constitucional, impõe-se deduzir um conceito de renda pressuposto pela Constituição”.²⁶

Dando sequência, vejamos o trabalho de hermenêutica elaborado por Lima Gonçalves, na busca de uma concepção constitucional de renda. O autor identifica no texto constitucional algumas definições que, de um modo ou de outro, aproximam-se, tangenciam ou influenciam na conceituação de renda. Tal ocorre com “faturamento”, “patrimônio”, “capital”, “lucro”, “ganho”, “resultado” etc.; após buscar sentidos aproximados de renda, sustenta o doutrinador:

“Identificados e apartados esses conceitos próximos, encontraremos **parâmetros mínimos** que, muito embora genéricos e carregados de incertezas – que servirão de pretexto para abusos do legislador ordinário e, até mesmo, da administração –, **constituem o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucional pressuposto de renda**”³⁶. (Destacou-se).

²⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto Sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 170-171.

De toda sorte, José Artur L. Gonçalves traduz esse conteúdo semântico da seguinte forma:

- “(i) saldo positivo resultante do
- (ii) confronto entre
- (ii.a) certas entradas e
- (ii.b) certas saídas,
- ocorridas ao longo de um dado (iii) período.

E continua o autor:

“Renda haverá, portanto, quando houver sido detectado um **acréscimo**, um **plus**; tenha ele, ou não, sido consumido; seja ele, ou não, representado por instrumentos monetários, direitos, ou por bens, imateriais ou físicos, móveis ou imóveis, agora não importa [...]

Para que haja renda, deve haver um **acréscimo patrimonial** – aqui entendido como **incremento** (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza – o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) – **ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito**”.²⁷ (Destacou-se).

Sobre o tema, vale também registrar o escólio de Roberto Quiroga, pelo qual o imposto sobre a renda deve incidir sobre o elemento patrimonial que se constitua numa majoração de patrimônio, ou seja, incidir sobre a riqueza nova. Assim deverá atingir renda e proventos de qualquer natureza que não existiam antes no conjunto de direitos pré-existentes das pessoas e que, por isso, não representam uma mera reposição de elementos patrimoniais ou permuta. E, nesse passo, bem desfecha, afastando a definição de renda dos montantes relativos aos meros ingressos:

Acréscimo, incremento ou majoração de elementos patrimoniais (riqueza nova) **não se confunde com ingresso, entrada ou reposição de direitos patrimoniais** (riqueza velha).²⁸ (Destacou-se).

Paulo Ayres Barreto, por sua vez, verifica que do texto constitucional a expressão renda e proventos de qualquer natureza deve ser depreendida como o acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), frise-se, “de propriedade de uma pessoa jurídica (ou física)”, acréscimo esse verificado em lapso temporal suficiente e necessário para que se viabilize o cotejo entre, de um lado, determinados ingressos e, de outro, dados desembolsos. E seu destaque ao fato de

²⁷ Ibid, p. 180.

²⁸ QUIROGA, Roberto. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Dialética, 1996, p.118.

o acréscimo ser de propriedade de uma dada pessoa se mostra relevantíssimo para nossa pesquisa, posto que, como vimos na decisão do STF analisada, houve o cabal reconhecimento de que o ICMS se trata de ingresso pertencente às pessoas políticas dos Estados, afastando-se do campo de propriedade das pessoas jurídicas.²⁹

Importa-nos agora analisar o texto do anteprojeto do CTN, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, como vimos, acerca do imposto sobre a renda:

Art. 40. Compete privativamente à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tendo como fato gerador a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, em dinheiro ou suscetível de avaliação em dinheiro, proveniente do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos.

Art. 42. Contribuinte do imposto é o adquirente da disponibilidade que se refere o art. 40, independentemente da natureza do título jurídico de que decorra essa aquisição, ou da ausência de título.³⁰

Valerá reproduzir, agora, excerto das respectivas observações da Comissão do Código sobre o citado anteprojeto, do qual se resultou o projeto do CTN, ainda que longas, porquanto de conteúdo doutrinário capaz de apreender a teleologia da norma:

O art. 28, que corresponde ao art. 40 do Anteprojeto, define o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (Constituição, art. 15 n. IV).

A conceituação clássica de rendimento tributável interessa ao legislador, para a definição do fato gerador do imposto, apenas como delimitação de seu campo de atuação, mas não como orientação formal na identificação dos pressupostos materiais ou jurídicos do nascimento da obrigação tributária. Procurando sistematizar esses pressupostos dentro do quadro do direito positivo brasileiro, o autor do Anteprojeto havia encontrado a seguinte fórmula: **aquisição da disponibilidade econômica de riqueza nova**, em dinheiro ou suscetível de avaliação em dinheiro, proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (GOMES DE SOUSA, “O fato gerador do imposto de renda”, *Revista de Direito Administrativo* 12/32).

Essa definição foi reproduzida no **art. 40** do Anteprojeto, eliminando o qualificativo “**econômica**”, útil em trabalho acadêmico, mas que em texto de lei poderia parecer menos compatível com a regulamentação estritamente jurídica do assunto. De resto, a generalização do título aquisitivo do rendimento, conseqüente à supressão do qualificativo, coaduna-se com a regra doutrinária de que **o título econômico prevalece sobre o jurídico, somente sendo considerado o segundo quando coincidente com o primeiro** (JARACH, *El Hecho Imponible*, p. 136; PAUL *Studies in Federal Taxation*, 2ª. série, p. 40).

Ao formular uma definição apropriada ao imposto de renda no sistema brasileiro, importa, entretanto, ter em vista que a competência tributária constitucional não se restringe apenas à renda, mas abrange os “proventos de qualquer natureza”. A conceituação de

²⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 73.

³⁰ FAZENDA, Ministério da. **Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 275.

“proventos” carece de elaboração doutrinária, não estando abrangida, notadamente, pelos estudos do autor do Anteprojeto, antes referidos. A Comissão adotou o entendimento de que o legislador constituinte, ao referir “proventos”, visou os tipos de ganhos a que falte algum dos elementos do conceito formal de rendimento, acima referido, entendimento esse que se justifica pela circunstância da lei brasileira, ao contrário da de outros países, não fazer distinção, nem mesmo de simples técnica tributária, entre os rendimentos e as chamadas “mais valias” ou “ganhos de capital” (ASCARELLI, GOMES DE SOUSA e PEREIRA DE ALMEIRA, *Lucros Extraordinários e Imposto de Renta*, pp. 103 ss), inclinándose assim para a teoria econômica do “**acréscimo patrimonial líquido**”.

Em consequência da observação precedente, importava analisar dois aspectos da definição constante do art. 40 do Anteprojeto: a referência expressa ao capital, ao trabalho ou à combinação de ambos, como fontes originárias do ganho tributável; e a subordinação da incidência à aquisição da **disponibilidade** dos mesmos ganhos.

[...]

No tocante ao aspecto da subordinação da incidência à **disponibilidade** das rendas ou proventos, consagrada aliás no Regulamento vigente (art. 22 p.1º), **a Comissão entendeu possível a sua eliminação, por estar a matéria regulada, em caráter geral, no art. 83, circunstância que fundamentou ainda a eliminação da parte final do art. 42 do Anteprojeto.**

Finalmente foi eliminada a expressão “em dinheiro ou suscetível de avaliação em dinheiro”, constante do **art. 40** do Anteprojeto, por se conter na **regra geral do art. 18 do Projeto**, que se coaduna, nessa parte, com o que já dispõe o art. 198 do Regulamento vigente.

Foi ao contrário aditada, como qualificativa da riqueza nova tributável, a circunstância de dever tratar-se de riqueza “**produzida**”. Esse esclarecimento, **ligando a percepção do ganho ao elemento volitivo do seu titular na exploração do patrimônio de que decorre**, contém, com efeito, implícitos os **três fundamentos da conceituação teórica**, razão pela qual a doutrina e a exegese legal mais recentes tendem a lhe atribuir um **caráter preponderante na conceituação da matéria tributável** e, através desta, na identificação da própria figura específica do imposto de renda (NAPOLITANO, *Il Reddito nella Scienza delle Fianze e nel Diritto Tributário Italiano*, 1953, p. 34. Anteriormente, LUIGI VITTORIO BERLIRI, “Appunti sul Concetto di “Reddito” nel Sistema della Imposta Mobiliare”, em *Revista Italiana di Diritto Finanziario*, 1939, vol. I p. 11).³¹

E arremata-se a incursão teleológica com o texto do projeto do CTN:

Art. 28. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (Const. art. 15 n. IV) tem como fato gerador a aquisição de riqueza nova produzida pelo capital, pelo trabalho, ou pela combinação de ambos.

Parágrafo único. O imposto poderá incidir sobre a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e sobre os proventos dos agentes dos Estados e Municípios, em limites não superiores aos fixados para as obrigações da União e para os proventos dos seus agentes (Const., art. 15 p. 3º)³²

Art. 83. Salvo disposição em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus resultados:

Tratando-se de estado de fato, desde o momento em que tenham ocorrido as circunstâncias materiais necessárias a que produza efetiva ou potencialmente, os resultados que normalmente lhe sejam próprios;

Tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

³¹ FAZENDA, Ministério da. **Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 130-132.

³² Ibid, p. 28 e 20.

§ 1º. Para os efeitos da alínea II deste artigo, ressalvado, porém o disposto na alínea IV do art. 130, os negócios e atos jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados;

I. Sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II. Sendo resolutória a condição, desde o momento da celebração do ato.

§ 2º. O disposto na alínea I do parágrafo anterior não se aplica às taxas, nem aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a natureza própria.

Art. 18. A natureza jurídica, específica de cada tributo, determina-se pelo respectivo fato gerador, sendo irrelevante para sua qualificação a denominação e demais características formais adotadas pela lei que o tenha instituído.³³

Do texto do referido projeto, exsurgiram os dispositivos do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

A contraposição dos textos nos remete à inexorável observação de que auferir a disponibilidade de riqueza nova se consubstancia em parte integrante e inafastável do fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, independentemente de sua forma de apuração ser real, presumida ou arbitrada.

³³ FAZENDA, Ministério da .**Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 44-45 e 25.

As observações da comissão mostraram claramente que se tornara uma obviedade a conclusão de que a ocorrência da renda somente se daria quanto estivesse disponível a “riqueza nova”, e advinda da “vontade de seu agente”. Daí que fica evidente o motivo da supressão da expressão “riqueza nova” no texto do Código. Ou seja, já estavam iluminadas suficientemente as concepções tanto de que era a renda o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza quanto de que renda no sentido amplo significava estar disponível uma riqueza nova.

Por isso bastou dizer que era o “fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda” ou “de proventos”.

Também se pode observar como muito viável a constatação de que a construção da expressão “disponibilidade econômica” esteve completamente jungida ao artigo 83 do Projeto e lá compreendida na expressão “estado de fato”. Isso nos permite a direta inferência de que, no texto do CTN, “disponibilidade econômica” quis significar disponibilidade de fato e “disponibilidade jurídica” quis dizer disponibilidade de direito.

Vemos nessa constatação também uma relação direta com nosso tema de pesquisa, uma vez que, se a disponibilidade econômica deve ser considerada em ambos os vieses, de fato ou de direito, nos parece que assim também deve se dar com a receita da qual exsurgirá eventualmente a disponibilidade econômica, ou seja, a riqueza nova. Dessa forma, a receita também deve ser concebida tanto sob o ponto de vista formal (de direito) como informal (de fato), inferência que diz respeito ao ICMS, posto que, sob qualquer prisma que o observe, seja analisando-o se se trata de entrada contábil (formal) ou se se refere a entrada efetiva (de fato), no que se refere ao lucro presumido, ou à disponibilidade econômica (riqueza nova) presumida, deverá estar jungido à natureza desta riqueza nova. E estar ligado à sua natureza diz respeito à relação de continente e conteúdo que deve ser seguida quando se considera receita e renda. Observe-se os estudos de Pitten Veloso nesta parte específica, já utilizados, porém de outra forma, no acórdão do STF, analisado anteriormente no capítulo 3:

Como referido, a **receita constitui um elemento novo e positivo para a mutação patrimonial**, representando um plus frente à noção geral de 'ingresso'. [...]

Daí a distinção entre receita, de um lado, e renda ou lucro, de outro. Diversamente do conceito de receita, os de renda e lucro pressupõem acréscimo patrimonial – e, por vezes, são reconduzidos ao próprio conceito de acréscimo patrimonial. Pressupõem e limitam-se ao acréscimo patrimonial. [...]

Os ingressos são o continente financeiro das empresas, que abrange, em volume econômico, as receitas, o faturamento e o lucro. A receita é, em princípio, uma modalidade de ingresso [...]. Já os lucros constituem uma fração da receita, podendo decorrer do faturamento ou de outras modalidades de receita; daí não estarem abarcados por completo pelo faturamento.³⁴ (Destacou-se).

Especificamente no ponto abordado, vemos lógica indefectível na assertiva do autor, corroborando a evidência de que, se o ICMS não integra a receita da pessoa jurídica de direito privado, nunca poderá integrar sua renda, porque esta é conteúdo daquela que lhe é continente.

E vemos outros entraves sistêmicos em uma eventual posição contrária. É que, como se sabe e como foi reiterado pelo STF na decisão estudada, o ICMS é imposto que pertence aos Estados, estando, portanto, no âmbito da propriedade daquelas pessoas políticas. E como propriedade ou receita dos Estados, se vier tal imposto a integrar a base de cálculo do imposto sobre a renda (o que ocorre no lucro presumido), cuja tributação se destina à União, teria forçosamente de enfrentar a vedação da alínea “a” do inciso VI do artigo 150 da Constituição:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

É possível se argumentar que o princípio constitucional da vedação à tributação recíproca, acima referido, tem como destinatários imediatos os entes federativos, para impedir que houvesse subserviência entre eles, o que atrapalharia o próprio pacto federativo, no entanto, os destinatários mediatos de todas as violações constitucionais são sempre os cidadãos, os quais, nitidamente, seriam onerados pelo natural efeito indutor de uma tributação sobre uma base inflada, que

³⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica**. In: Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 75, dez. 2016.

admite o ICMS como parcela integrante de uma renda que não é do contribuinte, mas parcela destinada aos Estados.

Nesse sentido, o princípio constitucional do art. 150, IV, a, deve ser também considerado como vulnerado não apenas pela afronta ao seu texto, mas porque seus destinatários mediatos perderam a proteção que referida norma lhes confere.

E o abalo aos destinatários dos princípios constitucionais também se pode verificar no que se refere à sua capacidade contributiva e à vedação ao efeito de confisco na tributação.

O chamado princípio da capacidade contributiva consta expresso na Constituição nos seguintes termos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos; II – taxas [...]; III - contribuição de melhoria [...].

§ 1º **Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (destacou-se).

Ricardo Lobo Torres, assim esclarece, acerca a capacidade contributiva:

“[...] nada mais é que o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação, nomeadamente para a exercida sobre o direito de propriedade e o direito de livre exercício da profissão”.³⁵

Esta abordagem já revela a ideia de a tributação desautorizada afetar a capacidade pessoal de cada um em contribuir para com as despesas do Estado. Mas os escólios de José Juan Ferreiro Lapatza, de Ramon Valdés Costa e de Dino Jarach demonstram o quanto a oneração de incluir o ICMS no lucro presumido pode implicar na desobediência do princípio da capacidade contributiva.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte**. Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa, coord. Luis Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 434.

Para Lapatza, capacidade contributiva diz respeito à capacidade econômica, que se revela na posse de uma riqueza do contribuinte, o que incorre com o caso do ICMS, como já vimos, porque a anunciação da citada riqueza compreende a revelação de patrimônio ou de renda do contribuinte, os quais são bens econômicos do contribuinte, não do Estado-membro.³⁶

Para Valdés Costa, é a riqueza, considerada em si mesma, o que pode corresponder à aferição da capacidade contributiva, o que também não se verifica, porquanto o ICMS não pode ser considerado riqueza do contribuinte, como bem reconheceu o STF.³⁷

Mesmo a constatação de Jarach, que afirma que a capacidade contributiva pressupõe a existência de riqueza que se manifesta direta ou indiretamente, afasta o ICMS da base de cálculo do lucro presumido, porque tal imposto, seja direta ou indiretamente, mesmo que observado sob seu aspecto formal e contábil, teve do STF o reconhecimento de estar cabalmente ausente da definição de receita bruta do contribuinte.³⁸

Por isso não nos parece haver dúvida que a inclusão do ICMS na base de cálculo do lucro presumido do imposto sobre a renda também afeta o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Quanto à vedação constitucional ao uso de tributo com efeito de confisco, lembremos o respectivo dispositivo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

³⁶ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español**. Madrid: Marcial Pons, 1987, p. 439.

³⁷ COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1996, p. 446.

³⁸ JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1957, p. 187.

Regina Helena Costa, ao definir confisco, leciona que este corresponde à [...] *absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização*. E, se tomarmos a inserção do ICMS no cálculo do imposto sobre a renda do contribuinte, quando deste aquele imposto renda não é, teríamos exatamente a absorção da propriedade, mencionada pela doutrinadora.³⁹

Ruy Barbosa Nogueira também ensina que a característica do confisco se demonstra com a absorção coativa da propriedade, exercida pelo Poder Público ou por meio dele, sem indenização e sem permissão jurídica,⁴⁰ o que também mostra que a situação de o ICMS ter sido mantido por lei na base de cálculo do imposto sobre a renda presumida, mesmo após a decisão do STF no RE 574.706-PR viola a vedação constitucional ao uso de tributo com efeito confiscatório.

³⁹ COSTA, Regina Helena. **O Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 75.

⁴⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Tributário: Estudos de Casos e Problemas**. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p. 302.

5 SOBRE A PRESUNÇÃO LEGAL DE LUCRO, UTILIZADA NA APURAÇÃO DA RENDA PRESUMIDA OU DO CHAMADO IMPOSTO SOBRE A RENDA NA SISTEMÁTICA DO CHAMADO LUCRO PRESUMIDO, E SUA LIMITAÇÃO EM RELAÇÃO À DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE RENDA

O Código Tributário Nacional, ao trazer a norma geral sobre o que pode ser tomado como base de cálculo para o imposto sobre a renda, já indica o limite da presunção aplicável ao referido tributo:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

O destaque para o termo “renda” se refere à inferência imediata que se vê, posto que o montante que pode ser aferido de forma real, de forma arbitrada ou de forma presumida, é o montante daquilo que estiver inserido na concepção de renda. Ou seja, ainda que seja em sede de presunção legal, não é possível que a fórmula construída venha a tributar algo que não seja renda.

Sobre as presunções legais, é lúcida a lição de Becker, pela qual presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual, do fato conhecido cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.⁴¹

As presunções distinguem-se das ficções. Leonardo Sperb de Paola esclarece que podemos diferenciá-las, porquanto naquelas a relação entre o fato conhecido e o não-conhecido é provável, e nestas, ao contrário, é improvável ou, desde logo, sabida inexistente.⁴²

Henry Tilbery, ao comentar o citado artigo 44 do CTN, bem assenta que se trata de um dispositivo de *direito material*, o que se nos infere a rígida obediência ao aspecto material que a hipótese constitucional de incidência estabelece, qual seja a renda, montante efetivamente autorizado a ser tributado pela Carta Maior. Ainda,

⁴¹ BECKER, 1998, p. 508.

⁴² PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 76.

aquele autor bem esclarece que o “*montante presumido*” (destaque do autor) *apura-se mediante um processo de raciocínio lógico, tomando como ponto de partida alguns fatos conhecidos e comprovados, chegando por deduções a fatos prováveis.*

Essa doutrina mostra claramente tratar-se o regime do lucro presumido de “presunção legal”, na exata lição retro colacionada de Becker.

Assim, pode-se conceber que a presunção é método auxiliar de se apurar a verdade material. Por isso, Tilbery aponta, com razão, que, apesar de a legislação colocar aquele regime como optativo, *a opção pelo lucro presumido não é argumento para justificar a tributação de receita, uma vez que não há, na hipótese, autorização para afastar-se o requisito do acréscimo patrimonial.* Ou seja, a adoção da base de cálculo pelo montante presumido é facultada no pressuposto de se chegar ao resultado mais próximo da verdade possível, o que nos permite inferir que, se dela se afastar, deverá ser corrigido.⁴³

Assim, Henry Tilbery, bem destaca, tanto a superioridade da Constituição, quanto a limitação de atuação do legislador ordinário, ao assentar que o CTN, como lei complementar que se subsume à Constituição, também no que concerne ao fato gerador do imposto sobre a renda, estabelece os limites nos quais o legislador ordinário poderá estabelecer, por sua vez, o fato gerador presumido do referido imposto.⁴⁴

E é nesse pressuposto que se pode vislumbrar os comentários de Ferragut, que aponta que um dos motivos para a criação das presunções no Direito Tributário foi o de *sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta*, pois fatos relevantes podem por vezes ser ocultados, de forma que as presunções acabam por auxiliarem a arrecadação, simplificando-a, quando a prova direta é

⁴³ TILBERY, Henry (José Ruben Marone – atualizador). **Comentários ao Código Tributário Nacional**, coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 348.

⁴⁴ Ibid, p. 374.

impossível ou difícil de ser produzida, contudo, ainda assim, é de se destacar este uso apenas na necessidade de serem supridas deficiências probatórias.⁴⁵

O regime de lucro presumido, portanto, se mostra como opção que às empresas é ofertada não como um favor legal, mas como meio de suprir a dificuldade natural que a maioria das empresas brasileiras possuíam e possuem de constituírem uma contabilização minuciosa de todos os documentos fiscalmente aceitos para demonstrarem suas despesas, com vista a se obter uma apuração exata de seu lucro, que nada mais é do que a renda tributável da pessoa jurídica. E esta evidência já se mostra capaz de pôr em dúvida um dos fundamentos da jurisprudência do STJ sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do lucro presumido, jurisprudência anterior à exclusão do ICMS da concepção de receita bruta pelo STF, no julgamento do RE 574.706-PR, temática que será abordada mais adiante, mas que merece nota desde já. Mas o ponto a se quer deter neste passo é aquele o qual evidencia que não se mostra em harmonia com nossa ordem jurídica uma opção legal que possa contrariar preceito constitucional.

Luciano Amaro bem alerta para a constatação de que deve ser refutado o emprego da presunção, quando este implicar afronta aos ditames constitucionais, como o próprio CTN determina, em seu artigo 110.⁴⁶ É que o constituinte, ao tornar a União titular sobre a tributação da renda, na mesma penada, impôs-lhe um limite, que se mostra como garantia em relação à qual os contribuintes são os titulares, por sua vez. Nesse ponto, vem a calhar a preleção de Chaitz Scherkerkewitz:

Todo o fenômeno tributário brasileiro é expressamente delineado pela Constituição Federal. A nossa carta é minuciosa ao definir o nosso sistema tributário. Inúmeros princípios estão expressamente firmados no texto constitucional, e estes princípios servem, entre outros objetivos, para evitar as deformações do fenômeno tributário.⁴⁷

Pitten Velloso também lembra o fato de que os signos empregados pela Constituição para outorgar competências tributárias aos entes políticos possuem efetivamente significados – conceitos no dizer do autor, os quais devem ser sempre

⁴⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 80-81.

⁴⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 275.

⁴⁷ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 53.

respeitados pelo legislador. E continua, lembrando que a tais significados o legislador completamente *está jungido em sua atividade legiferante*:

Entendimento diverso importaria na admissão de competências ilimitadas, o que não resiste a um mero juízo analítico: a limitação é uma nota inerente ao conceito de competência, que só existe na medida em que outorgada.⁴⁸

Muito perspicaz, então, a conclusão de Gabriela Feck, afirmando que as presunções e ficções tributárias, quando utilizadas para a composição da hipótese de incidência, definição de base de cálculo, fato gerador ou alíquota, não podem atribuir aos signos empregados na Constituição outros significados que ali não definidos, o que nos clareia quão entrelaçado está o regramento do lucro presumido com a hipótese de incidência do imposto, qual seja a renda, pelo que, independentemente de ser uma opção, deve se ater à esta base econômica (renda), porque estipulada e, assim, limitada pela própria Constituição.⁴⁹

A respeito das bases econômicas, o Supremo Tribunal Federal de há muito vedou a utilização de ficções que importem extrapolação das bases econômicas estabelecidas pela Constituição. O STF, ao analisar a incidência do imposto de importação sobre mercadoria nacional reimportada, corretamente deliberou que “ao considerar estrangeira, para efeito de incidência do tributo, a mercadoria nacional reimportada, o art. 93 do Decreto-lei nº 37/66, criou ficção incompatível com a Constituição de 1946”. Destaca-se parte do fundamento da decisão que adotou esse entendimento, de relatoria do Ministro Octavio Galotti:

“Tem-se, na espécie, uma ficção jurídica criada pela legislação ordinária, que inseriu no núcleo da hipótese de incidência do imposto de importação um novo elemento. sem observar a necessária correspondência com a previsão constitucional pertinente. O art. 21, I, da Constituição, ao definir a tributação de mercadorias importadas, restringiu o alcance da exação aos bens estrangeiros, afastando, por conseguinte, a cobrança do imposto em questão sobre produtos de fabricação nacional.

[...] ao legislador ordinário, [...] ao ampliar, por um artifício, o conteúdo da regra constitucional, afrontou a própria natureza e o fundamento do gravame tributário, em detrimento dos pressupostos enunciados na Constituição.”⁵⁰

⁴⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competência Tributária**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 30.

⁴⁹ FECK, Gabriela Grings. **As Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito PPGDir./UFRGS, Vol. 4, n. 7, 2005.

⁵⁰ Recurso Extraordinário nº 104.306-7/SP. Tribunal Pleno, 18.04.1986.

Ressalte-se que a referência do Ministro Galotti às ficções não invalida que sua conclusão se aplique em relação às presunções, posto que àquelas até se admitiria uma criação jurídica destoante da realidade, mas a estas não se concebe criatividade que contrarie o pressuposto de obediência, quer seja a realidade fática, quer seja a realidade jurídico-constitucional, que no caso é a renda.

Não é por outro motivo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se firmou no sentido de admitir as presunções normativas, porém jamais lhes dando caráter absoluto, ao contrário, subsumindo-as à hipótese de incidência e aos princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva, analisado em tópico anterior:

É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente **se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida**. [...] Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do ministro Ilmar Galvão [...]. (RE 593.849, rel. min. Edson Fachin, j. 19-10-2016, P, DJE de 5-4-2017, Tema 201 – repercussão geral).

[...] A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. [...] Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto. A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos forte na base de cálculo real. Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior. (RE 603.191, rel. min. Ellen Gracie, j. 1º-8-2011, P, DJE de 5-9-2011, Tema 302 – repercussão geral).

Assim, tem-se que há limites para a presunção legal. A própria presunção constitucional do artigo 150, parágrafo 7º. teve o reiterado reconhecimento do STF de necessidade de sua correção se se afastar da hipótese constitucional que delineia a incidência tributária.

Nossa pesquisa nos mostra como conclusão indefectível a impossibilidade de a criação de um regime de apuração da renda optativo ao contribuinte, o lucro presumido, permitir que o resultado de sua aplicação tribute algo diverso do que a renda, arquétipo constitucional do imposto. A peroração de Maria Rita Ferragut arremata esta conclusão:

Regras infraconstitucionais não podem alterar o arquétipo constitucional dos tributos. sendo possível a inovação do sistema apenas com a introdução de enunciado fundado no artigo 154, inciso I, da Carta Magna. E. se é assim, as presunções legais não podem ser utilizadas visando modificar, mediante a equiparação de fatos, a competência de tributar, constitucionalmente conferida aos entes políticos.⁵¹

Em outras palavras, a uma norma infraconstitucional, seja ela optativa ou não, é vedada a alteração da competência que à União fora outorgada para a criação do imposto, a renda. Portanto e como se disse, ainda que a norma infraconstitucional se ofereça como facultativa ao contribuinte, não pode, em nenhuma hipótese, oferecer-lhe opção inconstitucional. Dessa forma, não há como não se concluir que a inclusão do ICMS na renda presumida ou na chamada apuração do imposto de renda na sistemática do lucro presumido, viole a definição de renda minimamente existente no texto constitucional.

⁵¹ FERRAGUT, 2001, p. 120.

6 SOBRE A AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO DO STJ ACERCA DA EXCLUSÃO DO ICMS DA DEFINIÇÃO DE RECEITA NO LUCRO PRESUMIDO APÓS O JULGAMENTO DO RE 574.706-PR E SOBRE A ANTIGA JURISPRUDÊNCIA DO STJ A RESPEITO

Apesar de nunca o ter feito no regime processual dos recursos repetitivos,⁵² o Superior Tribunal de Justiça (STJ), analisou por diversas vezes a questão de o ICMS integrar ou não a receita bruta, que é a base de cálculo do IR e da CSLL no regime do lucro presumido, mas todas as ocasiões foram anteriores ao julgamento do RE 574.706-PR. Este processo fora concluído no STF em 15/03/2017, tendo seu acórdão publicado em 02/10/2017, o qual, como nossa pesquisa já pode aferir, definiu que o ICMS não integra a definição jurídica de receita bruta. Conforme estudaremos neste tópico, a posição assumida pelo STJ foi a de que o ICMS deve integrar a receita bruta, diferentemente do que decidiu o STF.⁵³

Contudo, em 25/09/2018, ou seja, após a publicação daquela decisão do STF, houve a conclusão de dois processos no STJ, ambos de relatoria do Ministro Herman Benjamin, os REsp(s) 1.763.582-RS e 1.760.429-RS e que foram julgados no mesmo sentido dos anteriores. Sobre eles, inclusive, toda a mídia jurídica destaca que foram extremamente ligeiras as sessões, sendo de inferência imediata a inexistência inovação nos seus fundamentos, em relação ao posicionamento anterior do STJ:

Em **rápido julgamento**, os ministros seguiram entendimento de que se o contribuinte quiser deduzir os tributos pagos, deverá optar pelo regime de tributação com base no lucro real. (destacou-se).⁵⁴

⁵² Informação confirmada no sítio eletrônico do STJ, acessada no link <http://www.stj.jus.br/SCON/recrep/toc.jsp?materia=%27TRIBUT%C1RIO%27.mat.&b=TEMA&p=true&t=&l=10&i=21&ordem=MAT,TIT>, último acesso em 20/11/18, às 18h30.

⁵³ Bem exemplificam o posicionamento do STJ os seguintes acórdãos: Relator Min. OG FERNANDES: REsp 1.495.699-CE; relator Min. HUMBERTO MARTINS: REsp 1.449.523-RS; relatora Min. Assusete Magalhães: REsp 1.522.729-RN; relator Min. Mauro Campbell: REsp(s) 1.105.816-PR, 1.312.024-RS e 1.420.119-PR.

⁵⁴ Acessada em 18/11/18, às 13h31 no endereço eletrônico <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/icms-irpj-csll-lucro-presumido-26092018>. Também são publicações que dão a mesma notícia as encontradas nos seguintes endereços eletrônicos, todas acessadas em seguida e na mesma data: <http://tributarionosbastidores.com.br/2018/10/ircs/>; <https://www.valor.com.br/legislacao/5884003/stj-mantem-icms-no-calculo-do-imposto-de-renda-e-da-csll>.

A exemplo dos julgamentos anteriores, também estes não se deram pelo rito dos recursos repetitivos, como já se disse, destacando-se que não foram exarados pela Primeira Sessão, que reúne a Primeira e a Segunda turmas, mas apenas por esta. E como até a redação do presente tópico (18/11/2018), não foram publicados os respectivos acórdãos e, bem ainda, por se evidenciar com segurança que as razões de decidir não trouxeram novos elementos, tomaremos para análise os fundamentos constantes do recurso especial nº 1.312.024-RS (nº de origem 2012/0044265-8), de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, suficientes para análise crítica, porquanto representam em essência o posicionamento do STJ a respeito.

Nesse ponto, a transcrição do cerne da ementa do acórdão se mostra como essencial:

“1. O contribuinte de direito do ICMS quando recebe o preço pela mercadoria ou serviços vendidos o recebe integralmente, ou seja, o recebe como receita sua o valor da mercadoria ou serviço somado ao valor do ICMS (valor total da operação). Esse valor, por se tratar de produto da venda dos bens, transita pela sua contabilidade como "receita bruta", assim conceituada pela legislação que apura o IRPJ e a CSLL pelo lucro presumido, notadamente o art. 31, da Lei n. 8.981/95 e o art. 279, do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99).

2. A "receita bruta" desfalcada dos valores correspondentes aos impostos incidentes sobre vendas (v.g. ICMS) forma a denominada "receita líquida", que com a "receita bruta" não se confunde, a teor do art. 12, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 e art. 280 do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99).

3. As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido têm por parâmetro a aplicação de determinado percentual sobre a "receita bruta" e não sobre a "receita líquida". Quisera o contribuinte deduzir os tributos pagos, no caso do ICMS, deveria ter feito a opção pelo regime de tributação com base no lucro real, onde tal é possível, a teor do art. 41, da Lei n. 8.981/95 e art. 344 do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99).

4. "Não é possível para a empresa alegar em juízo que é optante pelo lucro presumido para em seguida exigir as benesses a que teria direito no regime de lucro real, mesclando os regimes de apuração" (AgRg nos EDcl no AgRg no AG nº 1.105.816 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.12.2010)."

O negrito foi inserido no texto porque demonstra que as razões de decidir foram em sentido oposto do que concluiu a Suprema corte, como observamos nos tópicos anteriores. Quando o STJ assevera que o contribuinte recebe o preço da mercadoria com o ICMS e que este montante transita por sua contabilidade como uma receita bruta sua, demonstra natural desconhecimento do que considerou o STF. E mesmo a legislação a que o Ministro faz referência não deixa dúvidas de que aborda o mesmo assunto que o STF analisou, como vimos.

Mas adiante, no seu voto, o Ministro inclusive aborda com mais detença o ponto:

[...] o destaque na nota fiscal do ICMS embutido serve apenas para fins de controle (art. 13, §1º, I), não transformando o contribuinte de fato do ICMS (comprador da mercadoria ou serviço) em contribuinte de direito e também não transformando a **empresa vendedora da mercadoria ou serviço (contribuinte de direito), em mera arrecadadora ou depositária do tributo.**

Novamente destacamos trecho que dá luzes aos nossos estudos. Em primeiro lugar, há que se situar que, para o tema aqui analisado, é completamente irrelevante a posição do chamado contribuinte de fato ou do comprador da mercadoria, porque dele a norma tributária nada exige, sendo seu adimplemento, ou não, questão que interessa somente à convenção entre as partes, não se opondo ao fisco, nem de fato nem de direito. Em segundo lugar, a referência feita ao contribuinte legal, de direito, não se transformar em mero depositário do tributo também revela que situou o tema o STJ no mesmíssimo enfoque sobre o qual o STF o analisou, concluindo, no entanto, em sentido totalmente oposto. E a demonstração de identidade da temática pode se dar até mesmo pelos votos dos Ministros que foram vencidos no Supremo.

Veja-se o Ministro vencido, Gilmar Mendes, a sustentar posição idêntica à do STJ:

[...] porque o contribuinte, na hipótese, **não opera como mero depositário**, conforme salientei anteriormente, diversamente do que se pretende fazer crer com a tese contrária defendida neste Plenário.⁵⁵

Veja-se o também vencido, Ministro Dias Toffoli:

Situação que não pode ser confundida com aquela outra decorrente da retenção e recolhimento do ISSQN e do ICMS pela empresa a título de **substituição tributária** (ISSQN-ST e ICMS-ST). Nesse outro caso, a empresa não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Quando é assim, **a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa que se torna apenas depositária de tributo que será entregue ao Fisco, consoante o art. 279 do RIR/99.**⁵⁶

⁵⁵ Confira-se à página 55 do voto do Ministro Gilmar Mendes.

⁵⁶ Confira-se à página 15 do aditamento do voto do Dias Toffoli.

Aliás, a menção que o Ministro faz acerca da substituição tributária foi também adotada, só que a contrário senso, pela maioria da Corte Excelsa, como se pode ver na menção que o Ministro Luiz Fux faz ao voto da Ministra Cármen Lúcia:

Por outro lado, Senhora Presidente, impressionou-me muitíssimo, no voto de Vossa Excelência, essa última conclusão, porque ela é absolutamente irrefutável e acaba por aniquilar qualquer possibilidade de se afirmar que o tributo pago compõe o faturamento da empresa, quando Vossa Excelência diz o seguinte:

O recolhimento do ICMS na condição de substituto tributário, que é excluído dessa sistemática importa na transferência integral às fazendas públicas estaduais sem a necessidade de compensação e, portanto, identificação de saldo a pagar, pois não há recolhimentos posteriores pelos demais contribuintes substituídos.

Aqui Vossa Excelência, então, encerra a questão ao assentar:

Se a norma exclui, da base de cálculo - essa é a 'ratio legis' - daquelas contribuições sociais, o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade, em determinado momento, da dinâmica das operações.⁵⁷

Realmente, ao se tratar de ICMS, pouco importa se é recolhido em operação própria ou se decorre do regime de substituição tributária, porque a natureza do imposto estadual não é modificada nestas situações, haja vista que se trata, do mesmo modo, de tributo incluído no preço da mercadoria e cuja destinação final da cobrança é ao respectivo Estado federativo.

E a argumentação utilizada pelo Ministro Toffoli, no aditamento de voto que apresentou na segunda e derradeira sessão de julgamento do caso, em 2017, também introduz um resumo ideal do quanto o STF acabou por decidir, fazendo-o, registre-se com ineditismo singular:

Na sessão passada, cogitou-se que o conceito de **receita bruta**, para fins de incidência do PIS/Cofins, deveria ser extraído da Lei das Sociedades por Ações – Lei nº 6.404/76, especialmente por três razões: a) o art. 195, I, CF não definiria o conceito de “faturamento” ou de “receita”; b) na lei tributária não haveria a definição do que é receita bruta, na acepção do termo faturamento; c) o art. 110 do Código Tributário Nacional faria com que os conceitos do direito privado ou do direito comercial tivessem primazia em relação aos conceitos tributários (e, provavelmente, **a Carta Federal teria adotado, de modo implícito, o conceito de receita bruta constante da Lei das Sociedades por Ações**). Assim, com base na Lei das Sociedades por Ações, a receita bruta, base de incidência do PIS/Cofins, já se encontraria livre do ICMS relativo às vendas da empresa.

Sem voltar à análise do mérito das alegações do Ministro, já realizada anteriormente, o excerto colacionado serve a espantar quaisquer dúvidas que a decisão do STF se referiu à definição de receita bruta, que fora debuxada pelo

⁵⁷ Confira-se à página 3 do aditamento do voto do Luiz Fux.

Supremo com todas as minúcias de um tema que tomou mais de uma década de julgamento naquela Corte Maior.

Parece-nos que só essa constatação já se mostra suficiente para justificar o acatamento pelo STJ da posição adotada pelo STF, no que concerne à definição de receita bruta para a legislação tributária, não se justificando a relutância daquela casa. É de se registrar que relutância igual ocorreu na temática da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Da mesma forma, mesmo depois da primeira decisão do STF sobre o tema, ocorrida nos autos do RE 240.785-RS, o STJ decidiu, inclusive pelo regime dos recursos repetitivos, de forma diametralmente oposta à que foi assentada pela Corte Constitucional. Esta situação demandou inegável insegurança jurídica e controvérsia processual, que só foram sanadas bem posteriormente, quando, nos autos do mesmo processo decidido pelo rito do artigo 543-C do CPC, houve novo posicionamento, ocorrendo, de fato, uma espécie de juízo de retratação:

1. A 1a. Seção do Superior Tribunal de Justiça reafirmou seu posicionamento anterior, ocasião em que este Relator ficou vencido quanto à matéria, entendendo pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Eis a ementa do julgado:

RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS.

[...]

9. Tema que já foi objeto de quatro súmulas produzidas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e por este Superior Tribunal de Justiça - STJ:

- Súmula n. 191/TFR: "É compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes".

- Súmula n. 258/TFR: "Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM".

- Súmula n. 68/STJ: "A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS".

- Súmula n. 94/STJ: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL".

10. Tema que já foi objeto também do recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.330.737 - SP (Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 10.06.2015) que decidiu matéria idêntica para o ISSQN e cujos fundamentos determinantes devem ser respeitados por esta Seção por dever de coerência na prestação jurisdicional previsto no art. 926, do CPC/2015.

11. Ante o exposto, DIVIRJO do relator para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do PARTICULAR e reconhecer a legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

[...]

14. Ante o exposto, ACOMPANHO o relator para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL (REsp. 1.144.469/PR, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES

MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, 1a. Seção, DJe 2.12.2016).

2. Contudo, na sessão do dia 15.3.2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, julgando o RE 574.706/PR, em repercussão geral, relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social.

3. Com base nessas considerações, dou provimento ao Agravo Interno da empresa, para negar provimento ao Agravo.

A peculiaridade do desenrolar no STJ da exclusão do ICMS, não no lucro presumido, mas no PIS e na COFINS, reforçam a necessidade de se deter uma vez mais em alguns dos pontos do posicionamento daquela Corte Federal.

Disse o Ministro Mauro Campbell:

Por fim, observo que é indiferente para o caso concreto a pendência de julgamento pelo STF da ADC n. 18/DF, do RE n. 240.785/MG e do RE n. 574.706/PR, este último com repercussão geral, tendo em vista que **todos se referem à inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, matéria diversa da discutida nos presentes autos pelos seguintes motivos:**

1º) A discussão aqui versa sobre tributos outros que não as contribuições ao PIS e COFINS;

2º) A discussão enfrentada neste recurso especial diz respeito exclusivamente à **órbita infraconstitucional**, aplicando a legislação ordinária federal em vigor, sem fazer qualquer juízo de valor a respeito da constitucionalidade do conceito de receita bruta; e

3º) A apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido é **faculdade posta à disposição do contribuinte** que, se desejar, pode efetuar a apuração desses tributos pelo lucro real, situação em que poderá deduzir como custos os impostos incidentes sobre as vendas (ICMS, IPI, ISS).

Novamente negritou-se o texto para facilitar os respectivos enfoques. Perceba-se que a alegação de ser a matéria diversa da que fora discutida nos autos revela um aprisionamento formal, em detrimento do substancial. É que, apesar de os tributos serem diversos, no STF, o PIS e a COFINS e no STJ, o imposto sobre a renda e a CSLL, o fundamento jurídico é o mesmo, qual seja a definição de receita.

Por outra, a assentada que pondera ser a definição de receita bruta analisada no STJ sob a ótica legal ou infraconstitucional e no STF, constitucional, não se mostra sustentável, porque o reflexo de o STF reconhecer a extensão constitucional daquela definição jurídica implica justamente no afastamento que a lei federal, matéria do STJ, deu à mesma. Pouco importa, ainda, tratem-se de leis federais diferentes, uma vez que nosso sistema jurídico tributário não comporta duas

definições legais diferentes em leis federais para receita bruta! E não comporta não somente a teor dos artigos 109 e 110 do CTN, como já vimos, mas também por conta dos princípios processuais adotados em nosso ordenamento, notadamente o da celeridade processual,⁵⁸ da razoável duração do processo,⁵⁹ além do sobre-princípio da Segurança Jurídica.

Tampouco se mostra suficiente a arguição de ser o lucro presumido uma opção ou uma *faculdade posta à disposição do contribuinte*, porque não se pode conceber que o Estado apresente ao contribuinte uma opção que esteja em desacordo com o sistema jurídico vigente, como nossa pesquisa demonstrou. Ainda a esse respeito, vale comentar outra fala do Ministro:

Com efeito, se o contribuinte optou pela tributação na sistemática do lucro presumido já o fez sabendo do conceito de receita bruta adotado pela lei e a ele voluntariamente se submeteu, com as deduções e **presunções** próprias do sistema, diferentemente do que ocorre em relação às contribuições ao PIS e COFINS previstas na Lei n. 9.718/98. A este respeito, esta Segunda Turma tem julgado no sentido de não tolerar que empresa tributada pelo regime do lucro presumido exija as **benesses próprias da tributação pelo lucro real**, mesclando os regimes. Transcrevo:

Não é possível para a empresa alegar em juízo que é optante pelo lucro presumido para em seguida exigir as benesses a que teria direito no regime de lucro real, mesclando os regimes de apuração (AgRg nos EDcl no AgRg no AG nº 1.105.816 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.12.2010).

É relevante esclarecer que não nos parece plausível e juridicamente aceitável chamar de benesse uma forma de tributação que está em harmonia com a hipótese de incidência constitucional. Em outras palavras, quando o CTN estabelece que a base de cálculo será a renda real, presumida ou arbitrada, não coloca as alternativas como benesses, mas como maneiras que poderão ser indicadas para a efetiva apuração da renda, cada qual com sua justificativa, como estudamos. Reproduzimos novamente as lições doutrinárias a respeito do tema:

O montante *real* é a base ideal para expressar em algarismos o valor do fato gerador. O montante *arbitrado* ou o *presumido* são alternativas que se oferecem como complemento em determinadas situações em substituição ao montante real.

O dispositivo do artigo 44, ora comentado, por referir-se à base de cálculo, é *direito material*, porém está intimamente ligado aos arts. 148 e 149 do CTN, relativos às modalidades de lançamentos, esses dispositivos de *direito formal*.⁶⁰

⁵⁸ O princípio da celeridade processual está contido no princípio do devido processo legal, artigo 5º, LIV da CRFB, que compreende as exigências necessárias para a obtenção de uma sentença não apenas justa, como célere.

⁵⁹ art. 5º, LXXVIII da CRFB e art. 4º do CPC.

⁶⁰ TILBERY, 2008, p. 345.

O próprio art. 44 – CTN, quando diz que “a base de cálculo do imposto é o montante[...] da renda ou dos proventos tributáveis”, com essa remissão aos termos empregados nos incisos I e II do art. 43 do CTN, equipara o elemento quantitativo desse imposto com seu núcleo objetivo.⁶¹

Dessa forma, quer seja a apuração pelo lucro presumido, quer seja pelo lucro real, sempre se referirá à hipótese constitucional de incidência “renda”, não podendo o lucro presumido, por ser uma opção, tributar grandeza que seja como a deste caso, “renda” do Estado, não do contribuinte.

E ainda, acerca da existência de lei que estabeleça uma tributação disforme da definição constitucional mínima, há que se ponderar que o contribuinte acaba se vendo como vítima de representantes seus que se distanciam do dever de sempre buscar compreender a Constituição, ainda que involuntariamente. Também por isso, o argumento de liberdade de optar como justificador de opção por alternativa inconstitucional não se mostra admissível.

Muito menos aceitável seria a alegação de resultar o aludido regime de presunção legal, visto que, como estudamos, não se pode conceber que a presunção contrarie os ditames constitucionais. Da mesma forma não se mostra plausível se pensar que se presumiu estarem já deduzidas as despesas dedutíveis de impostos na formulação do lucro presumido, porque esta abstração não pode alterar a hipótese de incidência constitucional, repise-se, tributando algo que se nem receita é do contribuinte, e que, por isso, jamais poderá ser renda, posto que entre tais montantes existe uma relação inafastável de continente e conteúdo:

Daí a distinção entre **receita**, de um lado, e **renda ou lucro**, de outro. [...]

Os ingressos são o continente financeiro das empresas, que abrange, em volume econômico, as receitas, o faturamento e o lucro. A receita é, em princípio, uma modalidade de ingresso [...]. Já os lucros constituem uma fração da receita, podendo decorrer do faturamento ou de outras modalidades de receita; daí não estarem abarcados por completo pelo faturamento. (Destacou-se).⁶²

Clara a conclusão: para algo vir a ser renda (ou lucro) deverá ter sido receita. Assim, se o ICMS não pode ser receita do contribuinte, jamais poderá ser

⁶¹ Ibid, p. 343.

⁶² VELLOSO, Andrei Pitten. **ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica**. In: Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 75, dez. 2016.

renda e o lucro presumido, mesmo sendo uma opção, somente pode tributar a renda. O ingresso admite uma flexibilização de pertencimento. Contudo, a receita não, como bem entendeu o Supremo Tribunal Federal. Por se tratarem de um ingresso qualificado, *as receitas são sempre novos elementos que se agregam ao conjunto patrimonial, ou melhor, são acréscimos de direitos ao patrimônio, constituindo, por isso mesmo, um 'plus jurídico'*.⁶³

Dessa forma, ainda que o STJ não tivesse que se render ao quanto decidiu o STF, admitindo-se apenas por amor ao argumento, uma vez que sua subserviência se mostra como incontestável, a exemplo do que houve com a temática do PIS e da COFINS atrás comentada, ainda assim, a posição da Corte Federal não se mostra resistir a uma análise mais detida, à luz do sistema tributário nacional.

⁶³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 8.

CONCLUSÃO

Nossa pesquisa logrou concluir que:

(1) Tanto no artigo 3º da lei nº 9.718/98, que trata da base de cálculo do PIS e da COFINS, como no art. 15 da lei nº 9.249/95, que trata da base de cálculo do imposto sobre a renda na sistemática do lucro presumido, a grandeza que servirá de base para a tributação é a receita bruta, a cuja definição o Supremo Tribunal Federal dedicou muitas sessões de julgamento para elucidação, aperfeiçoando-a desde o julgamento do RE 240.785-MG, ocorrido em 08/10/2014, culminando no quanto decidiu por ocasião do julgamento do RE 574.706-PR, concluído em 15/03/2017.

(2) Parte do valor do ICMS, destacado na “fatura”, é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, e, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, referido ICMS destacado na fatura será recolhido e não constitui receita do contribuinte, ainda que, contabilmente, seja escriturado, porquanto não guarda relação com a definição constitucional de faturamento ou de receita bruta, sendo certo que o próprio regime jurídico do ICMS não permite que este integre a definição de receita bruta.

(3) Por tudo, se mostrou tecnicamente de bastante acerto a decisão do STF que estabeleceu uma definição constitucional de receita para fins tributários, dela afastando o ICMS.

(4) A repercussão econômica, fenômeno geral e inerente a qualquer tributo, não se mostra como causa impeditiva nem, tampouco, possibilitadora de interferir no conteúdo jurídico e constitucional de “receita”, quando utilizada na norma tributante.

(5) O aprofundamento na teoria da obrigação tributária não permite situar no mesmo gênero a despesa com o ICMS e as despesas gerais da empresa, estas originadas das relações jurídicas não estritamente *ex lege* e aquela eminentemente e exclusivamente derivada da lei. Também por isso a divergência de tratamento a que lhe atribuiu a Corte Suprema, atribuindo-lhe o caráter de mera entrada, sem ser considerada como integrante da receita bruta da empresa.

(6) O respeito aos princípios gerais de Direito Privado é também cânone para o Direito Tributário. Por isso, é muito restrita a possibilidade de o Direito Tributário criar realidades ou concepções que lhes sejam diversas das que outros ramos do Direito se

lhes atribuem. Dessa forma, ganha especial relevo as normas dos artigos 109 e 110 do CTN, que, de forma geral, restringem diretamente a liberdade do legislador tributário infraconstitucional, mormente obstando a alteração das definições de Direito Privado que foram utilizadas pela Constituição da República para definir ou para limitar as competências tributárias; e esse é exatamente o caso da definição constitucional de receita e da concepção constitucional de renda.

(7) E a exegese do artigo 195, inciso I, da Constituição, no que concerne à expressão "faturamento" como sinônima de receita bruta da empresa e no que respeita à receita propriamente dita, deve ser buscada no Direito Comercial, que, ao regular o faturamento das empresas, pela Lei nº 6.404/76, prevê a exclusão de impostos para se entrever faturamento. Dessa forma, a alteração que a lei tributária nº 12.973/14 inseriu no § 5º do art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/73, criando uma concepção de receita bruta na qual se incluem "os tributos sobre ela incidentes", tanto está em desalinho com a definição constitucional de receita, como se mostra extravasar o limite de atuação do legislador tributário, não só pela literalidade dos artigos 109 e 110 do CTN, como também pela teleologia de ambos.

(8) No RE 582.525-SP, cujo julgamento fora encerrado em 09-05-2013, o impedimento da dedutibilidade dos valores devidos a título do tributo denominado contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) no imposto de renda das empresas se mostra inatingível em relação à dedução do ICMS na apuração da renda presumida, porque o ICMS, diferentemente da CSLL, é devido no e pelo processo produtivo, enquanto que a CSLL e o próprio IR são devidos "após" findado referido processo produtivo, sendo que o valor que deve ser pago a título de CSLL não deixa de ser lucro ou renda para o contribuinte.

(9) A definição doutrinária de renda pode ser resumida na concepção de que (a) seja um atributo quase sempre periódico da fonte permanente da qual promana, perfazendo-se como elemento novo criado e que com a fonte não se confunde e de que (b) seja um acréscimo de valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos. E, como o ICMS não integra a receita da pessoa jurídica de direito privado, nunca poderá integrar sua renda, porque esta é conteúdo daquela, que, *ipso facto*, lhe é continente.

(10) O princípio constitucional da vedação à tributação recíproca, do art. 150, IV, a, deve ser considerado como vulnerado com a inclusão do ICMS na apuração da

renda presumida não apenas pela afronta ao seu texto, mas porque seus destinatários mediatos perderam a proteção que referida norma lhes confere.

(11) A situação de o ICMS ter sido mantido por lei na base de cálculo do imposto sobre a renda presumida, mesmo após a decisão do STF no RE 574.706-PR, viola o princípio constitucional da capacidade contributiva e a vedação constitucional ao uso de tributo com efeito confiscatório.

(12) O regime do lucro presumido trata-se de “presunção legal” e o Código Tributário Nacional, no seu art. 44, ao trazer a norma geral sobre o que pode ser tomado como base de cálculo para o imposto sobre a renda, já indica o limite da presunção aplicável ao referido tributo, nele se destacando que o termo “renda”, referido para a base de cálculo presumida, já infere, imediatamente, que o montante que pode ser aferido de forma real, de forma arbitrada ou de forma presumida, é o montante daquilo que estiver inserido na concepção de renda, ou seja, ainda que seja em sede de presunção legal, não é possível que a fórmula construída venha a tributar algo que não seja renda, porquanto as presunções e ficções tributárias, quando utilizadas para a composição da hipótese de incidência, definição de base de cálculo, fato gerador ou alíquota, não podem atribuir aos signos empregados na Constituição outros significados que ali não definidos, o que nos clareia quão entrelaçado está o regramento do lucro presumido com a hipótese de incidência do imposto sobre a renda.

(13) O Supremo Tribunal Federal de há muito vedou a utilização de ficções que importem extrapolação das bases econômicas estabelecidas pela Constituição, o que também é extensivo às presunções, posto que àquelas até se admitiria uma criação jurídica destoante da realidade, mas a estas não se concebe criatividade que contrarie seu pressuposto de obediência, de forma que também a jurisprudência do STF se firmou no sentido de, apesar de admitir as presunções normativas, jamais lhes outorgar caráter absoluto, ao contrário, subsumindo-as às hipóteses de incidência tributárias e aos princípios constitucionais.

(14) O regime de lucro presumido se mostra como opção que às empresas é ofertada não como um favor legal, mas como meio de suprir a dificuldade natural que a maioria das empresas brasileiras possuíam e possuem de constituírem uma contabilização minuciosa de todos os documentos fiscalmente aceitos para demonstrarem suas despesas, com vista a se obter uma apuração exata de seu lucro

ou de sua renda. Por isso é impossível a criação de um regime de apuração da renda presumida que, embora optativo ao contribuinte, permita que o resultado de sua aplicação tribute algo diverso do que a renda, arquétipo constitucional do imposto. Dessa forma, não há como não se concluir que a inclusão do ICMS na renda presumida ou na chamada apuração do imposto de renda na sistemática do lucro presumido, viola a definição de renda minimamente existente no texto constitucional.

(15) O Superior Tribunal de Justiça, STJ, analisou por diversas vezes a questão de o ICMS integrar a renda presumida, apresentando fundamentos anteriores ao julgamento do RE 574.706-PR e contrários a este, considerando o STJ que o contribuinte recebe o preço da mercadoria com o ICMS e que este montante transita por sua contabilidade como uma receita bruta sua, contrapondo-se à posição do STF, apesar de usar o mesmíssimo enfoque sobre o qual a Corte Constitucional analisou o tema.

(16) Só o fato de a decisão do STF ter estudado minudentemente a definição de receita bruta já se mostra suficiente para justificar o acatamento pelo STJ da posição adotada pelo STF, não se justificando a relutância daquela casa, a exemplo de como procedera na temática da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, na qual, mesmo depois da primeira decisão do STF sobre o tema, ocorrida nos autos do RE 240.785-RS, o STJ decidiu, inclusive pelo regime dos recursos repetitivos, de forma diametralmente oposta à que foi assentada pela Corte Constitucional, o que demandou inegável insegurança jurídica e controvérsia processual, que só foram sanadas bem posteriormente, quando, nos autos do mesmo processo decidido pelo rito do artigo 543-C do CPC, houve novo posicionamento, ocorrendo, de fato, uma espécie de juízo de retratação.

(17) A alegação do STJ de ser a matéria diversa da que fora discutida nos autos do RE 574.706-PR revela um aprisionamento formal, em detrimento do substancial, uma vez que, apesar de os tributos serem diversos, no STF, o PIS e a COFINS e no STJ, o imposto sobre a renda e a CSLL, o fundamento jurídico é o mesmo, qual seja a definição de receita.

(18) Por outra, a assentada que pondera ser a definição de receita bruta analisada no STJ sob a ótica legal ou infraconstitucional e no STF, constitucional, não se mostra sustentável, porque o reflexo de o STF reconhecer a extensão constitucional

daquela definição jurídica implica justamente no afastamento que a lei federal, matéria do STJ, deu à mesma.

(19) Pouco importa, ainda, tratarem-se de leis federais diferentes, uma vez que nosso sistema jurídico tributário não comporta duas definições legais diferentes em leis federais para receita bruta, não somente a teor dos artigos 109 e 110 do CTN, mas também por conta dos princípios processuais adotados em nosso ordenamento, notadamente o da celeridade processual, da razoável duração do processo, além do sobre-princípio da Segurança Jurídica.

(20) Ainda que o STJ não tivesse que se render ao quanto decidiu o STF, isto se admitindo apenas por amor ao argumento, ainda assim, a posição da Corte Federal não se mostra resistir a uma análise mais detida, à luz do sistema tributário nacional.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

AYALA, José Luis Pérez de, e GONZÁLEZ. Eusebio, **Curso de Derecho Tributario**. 6ª edição. Madrid: EDERSA, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal**. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER. Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Alcides Jorge. "Obrigação Tributária". *In Curso de Direito Tributário*, coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1996.

COSTA, Regina Helena. **O Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros. 1993.

FAZENDA, Ministério da. **Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: IBGE, 1954.

FECK, Gabriela Grings. **As Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito PPGDir./UFRGS, Vol. 4, n.

7, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto Sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. São Paulo: Malheiros. 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Cofins – controvérsias sobre a sua base de cálculo**, artigo anotado como de 08/01/2013 no sítio eletrônico <http://www.haradaadvogados.com.br/cofins-controversias-sobre-a-sua-base-de-calculo/> , acessado em 21/10/2018, às 13h59h.

HARADA, Kiyoshi. **Fato gerador da obrigação tributária: noção fundamental**, artigo de Kiyoshi Harada, anotado como de 23/04/2015 no sítio eletrônico <http://www.haradaadvogados.com.br/fato-gerador-da-obrigacao-tributaria-nocao-fundamental/> , acessado em 21/10/2018, às 14h08h.

JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1957.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español**. Madrid: Marcial Pons, 1987.

NOGUEIRA, Barga. **Direito Tributário: Estudos de Casos e Problemas**. 3ª Coletânea. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

QUIROGA, Roberto. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Dialética, 1996.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Presunções e Ficções no Direito**

Tributário e no Direito Penal Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SCHOUERI, Luis Eduardo. “**Contribuição ao estudo do regime jurídico das normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico**”. Tese apresentada como em concurso de Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Legislação Tributária, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.

TILBERY, Henry (José Ruben Marone – atualizador). **Comentários ao Código Tributário Nacional**, coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte.** Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa, coord. Luis Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competência Tributária.** São Paulo: Dialética, 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. **ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica.** In: Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 75, dez. 2016.

XAVIER, Alberto. *In* **Manual de Direito Fiscal I** (Reimpressão), Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa. Lisboa, 1981.

ANEXO ÚNICO

Junta-se, a seguir, cópia da íntegra do acórdão do RE 574.706-PR, por sua relevância em relação ao tema aqui trabalhado. Referida decisão fora objeto de análise detalhada no capítulo 3, retro, análise na qual foram tomados seus pontos essenciais no que concerne à definição constitucional de receita bruta, núcleo essencial desta pesquisa.

E o texto integral do acórdão permitirá que todas as referências construídas no citado capítulo 3 possam ser facilmente conferidas pelo leitor, o que se considera de valia para a apreensão de tudo o que aqui se estudou.

Segue a cópia do referido e marcante *decisum*, a partir da próxima lauda.

15/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

RELATORA	: MIN. CÁRMEN LÚCIA
RECTE.(S)	: IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA
ADV.(A/S)	: LUIS AUGUSTO DE OLIVEIRA AZEVEDO E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	: ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA: *RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.*

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se

RE 574706 / PR

excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência da Ministra Cármen Lúcia, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria, em **dar provimento ao recurso extraordinário**, nos termos do voto da Relatora, proferido na Sessão de 9 de março de 2017. Vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Falaram, pela Recorrente, o Dr. André Martins de Andrade e o Dr. Fábio Martins de Andrade; pela Recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e, pela Procuradoria-Geral da República, o Vice-Procurador-Geral da República, Dr. José Bonifácio Borges de Andrada.

Brasília, 15 de março de 2017.

Ministro **CÁRMEN LÚCIA** - Relatora

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA
RECTE.(S) : IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E
INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA
ADV.(A/S) : LUÍS AUGUSTO DE OLIVEIRA AZEVEDO E
OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S) : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (Relatora):

1. Recurso extraordinário interposto contra o seguinte acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

“TRIBUTÁRIO – ICMS – INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS.

O ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS.”

2. A Recorrente sustenta que, sendo o faturamento o *“somatório da receita obtida com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, não se pode admitir a abrangência de outras parcelas que escapam à sua estrutura”*, o que ocorreria se o ICMS fosse incluído na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, pois aquele tributo não constitui *“patrimônio/riqueza da empresa (princípio da capacidade contributiva), tratando única e exclusivamente de ônus fiscal ao qual está sujeita”*.

Pede o provimento do recurso extraordinário para exclusão da parcela referente ao ICMS da base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS.

3. A União, agora Recorrida, inicia sua argumentação afirmando que a jurisprudência seria pacífica quanto à inclusão do ICMS na base de

RE 574706 / PR

cálculo da contribuição ao PIS e do FINSOCIAL (antecessor da COFINS), conforme o enunciado da Súmula 258 do TFR¹ e das Súmulas 68 e 94 do STJ².

Resume seus argumentos nos seguintes pontos:

“a) o valor do ICMS como custo que é na formação do preço da mercadoria ou do serviço deve compor o cálculo da receita bruta, base de cálculo da COFINS;

b) o fato do ICMS ser recolhido aos cofres públicos estaduais não desnatura a sua condição de custo componente do preço da mercadoria ou do serviço, eis que os demais custos também não são, em regra, destinados ao contribuinte, mas sim a terceiros;

c) não há nenhuma relevância jurídica no fato do ICMS ser destinado aos cofres públicos estaduais enquanto grande parte dos demais custos é destinado a pessoas físicas ou jurídicas de direito privado;

d) outros tributos que também compõem os custos da mercadoria ou do serviço são destinados a pessoas jurídicas de direito público, e nem por isso deixam de ser considerados custos e deixam de ser contabilizadas no valor da receita bruta;

e) no julgamento do RE 212.209/MG o STF definiu que um tributo pode fazer parte da base de cálculo do mesmo tributo ou de outro tributo, eis que se trata de custo que compõe o valor da mercadoria ou da prestação do serviço, motivo pelo qual o provimento do presente recurso implicará a mudança de entendimento inclusive quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS;

f) não há nenhuma relação do julgamento que em novembro de 2005 considerou inconstitucional a ampliação da base de cálculo da COFINS pela Lei nº 9.718/98 com o presente julgamento, pois enquanto naquele caso se tratava da ampliação da base de cálculo, neste se trata de restringir a base de cálculo existente desde a LC 70/91”.

1 Súmula 258: “Inclui-se na base de cálculo do Pis a parcela relativa ao ICM”.

2 Súmula 68: “A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do Pis”.

Súmula 94: “A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial”.

RE 574706 / PR

4. Em 4.4.2008 submeti este processo à análise de repercussão geral, tendo este Supremo Tribunal Federal concluído pela sua existência, principalmente por versarem o Recurso Extraordinário 240.785, com julgamento já iniciado, e a Ação Declaratória de Constitucionalidade 18, o mesmo tema deste recurso extraordinário.

5. A Procuradoria-Geral da República devolveu os autos sem parecer por considerar que seria mais adequado aguardar decisão a ser proferida na ADC n. 18, pois esta *“porá fim a controvérsia neste e em outros feitos”*.

6. É o relatório.

09/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, Vossa Excelência teria acolhido um pedido para julgamento em conjunto com a arguição de descumprimento de preceito fundamental nº 18, ou não?

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA) - É a Ação Declaratória nº 18., que não está liberada.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Então, fica prejudicado o pronunciamento de Vossa Excelência quanto ao julgamento conjunto?

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA) - É, até, no primeiro item do meu voto, trago exatamente por que não acolhi a decisão.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Porque, antes, Vossa Excelência havia admitido o julgamento em conjunto, não é?

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA) - Explico porquê. Esse processo está liberado, agora em abril fará três anos. E, para Vossa Excelência ter uma ideia, nós temos mais de dez mil processos sobrestados aguardando esse julgamento.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Pela dinâmica dos trabalhos, fica muito difícil ter-se julgamento conjunto de procedimentos diversos, sob a relatoria de integrantes diferentes do Tribunal.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: O Supremo Tribunal Federal **reconhece a possibilidade** de o exame do “*thema decidendum*”, **em sede** de recurso extraordinário, **preceder** ao julgamento de processos de controle normativo abstrato **que tenham** por objeto **a mesma** controvérsia jurídico-constitucional.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Engraçado que a minha lembrança seria em sentido diverso: a preferência, sempre, do controle concentrado em relação ao difuso.

RE 574706 / PR

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Destaco, no sentido que venho de referir, ao menos 02 (dois) precedentes, que a seguir indico: o **julgamento do RE 377.457/PR e o do RE 381.964/MG** foram realizados **antes da ADI 4.071/DF, valendo mencionar, ainda, o julgamento do RE 561.836/RN, com repercussão geral, que provocou a prejudicialidade da ADPF 174/RN, Rel. Min. LUIZ FUX, como resulta claro do acórdão plenário** assim ementado:

“ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. DIREITO MONETÁRIO E ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. A LEI ESTADUAL Nº 6.612/94 TEVE A SUA INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA NO RE Nº 561.836, TORNANDO PREJUDICADA A APRECIÇÃO DA PRESENTE AÇÃO. ARGUIÇÃO JULGADA PREJUDICADA.” (grifei)

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Ministro, não estou me opondo ao julgamento em separado. Apenas havia um pronunciamento da ministra Cármen Lúcia admitindo o julgamento conjunto.

Agora, confesso, fica muito difícil refutar qualquer coisa que Vossa Excelência coloque, tendo em conta as pastas azuis que ficam na sua retaguarda!

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Relembrei os precedentes agora mencionados **com o propósito de demonstrar** que a jurisprudência **desta** Suprema Corte **reconhece prejudicados** os processos de fiscalização concentrada de constitucionalidade **quando seu julgamento é precedido** do julgamento de recursos extraordinários **veiculadores da mesma controvérsia constitucional** a que se atribuiu a nota da repercussão geral.

RE 574706 / PR

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA) - Farei essa referência exatamente no item I do meu voto.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Concordo com o julgamento em separado.

09/03/2017**PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ**

RELATORA	: MIN. CÁRMEN LÚCIA
RECTE.(S)	: IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA
ADV.(A/S)	: LUIS AUGUSTO DE OLIVEIRA AZEVEDO E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	: ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

OBSERVAÇÃO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA) - Faço duas observações relativas a itens sobre os quais não farei a leitura completa do texto do meu voto.

No primeiro, suprido agora, dava notícia de que, como relatei, a Procuradoria não tinha apresentado o parecer, afirmando que seria conveniente ou recomendável que aguardássemos o julgamento da Ação Declaratória nº 18. Entretanto, já tinha sido apresentado parecer no Recurso Extraordinário nº 240.785, aqui mencionado. Entretanto, com a manifestação do Vice-Procurador supre-se integralmente aquele item.

O outro é que, em alguns memoriais, argui-se que não poderia ser conhecido este recurso pela circunstância de que, contra o julgamento da decisão recorrida, não tinham sido opostos embargos infringentes. Entretanto, trata-se de mandado de segurança, contra o qual não caberiam aqueles embargos, e, de toda sorte, em 2008, já foi reconhecida a repercussão geral, o que determinaria a superação desse dado.

09/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

V O T O

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (Relatora):

1. Inicialmente, é de se acentuar não ter apresentado a Procuradoria-Geral da República parecer neste recurso extraordinário, afirmando considerar mais adequado aguardar a conclusão do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18 (fls. 156/157).

Tanto não constitui obstáculo ao julgamento, por ter-se manifestado aquela instituição no Recurso Extraordinário n. 240.785 e na Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18, nas quais se tem idêntico objeto ao do presente recurso.

Ressalte-se que, ainda que fosse conveniente a apreciação conjunta deste recurso extraordinário com a Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18, não parece recomendável a postergação deste julgamento, pois, submetido ao procedimento de repercussão geral, foram sobrestados outros processos para aguardar o deslinde desta causa, nos termos dos arts. 543-B do Código de Processo Civil de 1973 e 1.040 do Código de Processo Civil de 2015, estando o processo liberado para a pauta desde abril de 2014, vale dizer, há quase três anos.

2. Por igual não prospera a arguição de impossibilidade de se conhecer deste recurso pela ausência de interposição de embargos infringentes na instância antecedente.

Em primeiro lugar, há de se anotar ter-se, na origem, mandado de segurança, que não enseja aqueles embargos. Em segundo lugar, porque, ainda em 2008, foi reconhecida a repercussão geral da matéria aqui cuidada, pelo que, se fosse o caso de oposição de embargos – e não o é –

RE 574706 / PR

teria sido superado nesta situação.

3. Superadas aquelas objeções preliminares, tem-se que a questão aqui posta se centra na possibilidade jurídica de se incluir o valor do ICMS, imposto gerado na circulação de mercadoria ou na prestação de serviço, na definição de faturamento para definição de base de cálculo do PIS e da COFINS.

Como se tem na decisão recorrida, de 17.7.2007, concluiu o Tribunal Regional Federal da 4a Região:

“TRIBUTÁRIO – ICMS – INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS.”

Quanto à definição de faturamento, este Supremo Tribunal Federal dedicou muitas sessões de julgamento a essa elucidação, em razão da complexidade do tema. Para não reiniciar debate sobre matéria antes examinada e concluída, peço vênha para transcrever trechos do voto do Ministro Cezar Peluso, proferido nos Recursos Extraordinários ns. 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, no qual traçado histórico da legislação e da jurisprudência sobre o tema:

“faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem confundidas ou identificadas com as operações (fatos) ‘por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas’.

A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976) prescreve que a escrituração da companhia ‘será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos’ (art. 177), e, na disposição anterior, toma de empréstimo à ciência contábil os termos com que regula a elaboração das demonstrações financeiras (...).

Nesse quadro normativo, releva apreender os conteúdos semânticos ou usos linguísticos que, subjacentes ao vocábulo receita,

RE 574706 / PR

aparecem na seção relativa às ‘demonstrações do resultado do exercício’. Diz, a respeito, o art. 187 daquela Lei:

‘Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I – a receita bruta de vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III – as despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V – o resultado do exercício antes do Imposto de Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda;’

Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional. Segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404/76, distinguem-se, pelo menos, as seguintes modalidades de receita:

RE 574706 / PR

- i) receita bruta das vendas e serviços;*
- ii) receita líquida das vendas e serviços;*
- iii) receitas gerais e administrativas (operacionais);*
- iv) receitas não operacionais.*

Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções entre gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um excesso de conotação e um deficit de denotação em relação àquele. Nem para atinar logo em que, como já visto, faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da 'atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços' (venda de mercadorias e de serviços). De modo que o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é 'receita bruta de vendas e de serviços'. Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento.

Esta distinção não é nova na Corte.

A acomodação prática do conceito legal do termo faturamento, estampado na Constituição, às exigências históricas da evolução da atividade empresarial, para, dentro dos limites da resistência semântica do vocábulo, denotar o produto das vendas de mercadorias e de serviços, já foi reconhecida nesta Corte, no julgamento do RE 150.764. (...)

Este mesmo preciso conceito do significante faturamento, como receita bruta proveniente de venda de mercadorias e de serviços, foi, aliás, fixado e adotado no julgamento da ADC 1. (...)

Em diversas outras passagens do julgamento, fez-se remissão ao decidido pelo Plenário no RE 170.555 sobre o FINSOCIAL (Rel. p/ o ac. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, RTJ 149/259-293), a respeito da relação lógico-jurídica entre o conceito de faturamento pressuposto pela Constituição e de receita bruta previsto na lei de instituição daquele tributo. Ficou aí decidido expressamente: i) faturamento não se confunde com receita (esta é mais ampla que aquele); ii) o conceito

RE 574706 / PR

de receita bruta, entendida como produto da venda de mercadorias e de serviços, é o que se ajusta ao de faturamento pressuposto na Constituição (interpretação conforme).

No RE 170.555, atacava-se, dentre outras normas, a constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738/89, que dispunha:

(...)

Tal preceito, segundo a recorrida, teria ampliado o conceito de faturamento adotado pela Constituição na redação original do art. 195, I, que é o que agora se torna a aguir e discutir.

O Plenário entendeu que o FINSOCIAL fora recebido como contribuição social e que a expressão receita bruta deveria interpretar-se em conformidade ou correspondência com a noção de faturamento acolhida pela Constituição, no seguinte valor semântico:

‘(...)

8. A contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CF, e sua instituição, portanto, dispensa lei complementar: no art. 28 da Lei nº 7738/89, a alusão a ‘receita bruta’, como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I, da Constituição, há de ser entendida segundo a definição do Decreto-lei nº 2.397/87, que é equiparável à noção corrente de ‘faturamento’ das empresas de serviço.’

Prevaleceu a interpretação professada pelo Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, designado relator do acórdão, nos seguintes termos:

‘42. Resta, nesse ponto, o argumento de maior peso, extraído do teor do art. 28 analisado: não se cuidaria nele de contribuição incidente sobre o faturamento – hipótese em que, por força do art. 195, I, se entendeu bastante a instituí-la a lei ordinária –, mas, literalmente, de contribuição sobre a receita bruta, coisa diversa, que, por isso, só poderia legitimar-se com base no art. 195, § 4º, CF, o qual, para a criação de outras fontes de financiamento da segurança social, determinou a observância do art. 154, I, e, portanto, da exigência de lei complementar no último contida. Nessa linha, impressionou-me fundamente a

RE 574706 / PR

cerrada argumentação desenvolvida em seus estudos por Ataliba e Giardino (RDTrib., 35/151), Mizabel Derzi (RDTrib., 55/194, 217), Gustavo Miguez de Mello (Parecer no Instituto dos Advogados Brasileiros) e Hamilton Dias de Souza (memorial).

43. Convenci-me, porém, de que a substancial distinção pretendida entre receita bruta e faturamento – cuja procedência teórica não questiono –, não encontra respaldo atual no quadro do direito positivo pertinente à espécie, ao menos, em termos tão inequívocos, sem alternativa, à inconstitucionalidade da lei.

44. Baixada para adaptar a legislação do imposto sobre a renda à Lei das Sociedades por Ações, dispusera o Dec.-Lei 1.598, 26-12-77:

‘Art. 12 – A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º – A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas’

45. Sucede que, antes da Constituição, precisamente para a determinação da base de cálculo do FINSOCIAL, o Dec.-Lei 2.397, de 21-12-87, já restringira, para esse efeito, o conceito de receita bruta a parâmetros mais limitados que o de receita líquida de vendas e serviços, do Dec. Lei 1.598/77, de modo, na verdade, a fazer artificioso, desde então, distingui-lo da noção corrente de faturamento.

(...)

Em relação [ao art. 28 da Lei 7.738/89], que, integrado pelo Decreto-lei nº 2.397/87, considerava como faturamento a receita bruta de venda de mercadorias e de serviços, os Min. MARCO AURÉLIO e CARLOS VELLOSO descartaram o expediente técnico da interpretação conforme, dada a impossibilidade teórica de alargamento de conceito usado pela Constituição Federal na outorga de

RE 574706 / PR

competência tributária.

(...)

Apesar dessas divergências dos Min. MARCO AURÉLIO e CARLOS VELLOSO no que respeita à constitucionalidade da norma, foi unânime o julgamento quanto a uma perceptível distinção entre as ideias normativas de faturamento e de receita bruta, tomada esta em acepção genérica: ‘Há um consenso: faturamento é menos que receita bruta.’ (Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, RTJ v. 149, p. 287). O art. 28 da Lei nº 7.738/89 foi havido por constitucional em interpretação conforme à Constituição, para que se entendesse a expressão receita bruta, nele veiculada, como ‘receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços’, cujo significado restrito e específico afirmou-se equivalente ao conceito constitucional de faturamento.

Está claro, portanto, que, na larga discussão acerca da noção constitucional do termo faturamento, ficaram expressamente reconhecidas e decididas duas coisas irrefutáveis: a) o sentido normativo da expressão receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços correspondia ao conceito constitucional de faturamento; b) mas, porque mais amplo e extenso como denotação própria do gênero, o significado da locução legal receita bruta ultrapassa os limites semânticos desse mesmo conceito. É o que, em primoroso memorial, sublinhou e sintetizou HUMBERTO ÁVILA:

‘A leitura deste longo precedente pode levar à interpretação de que o Supremo Tribunal Federal igualou o conceito de ‘faturamento’ ao conceito de ‘receita bruta’. Não o fez, porém. O que ocorreu foi algo diverso: para manter a constitucionalidade da norma, o Tribunal resolveu empreender uma interpretação conforme a Constituição para o efeito de entender que a expressão legal ‘receita bruta’ só seria constitucional se se enquadrasse no conceito de faturamento e, para isso, deveria ser entendida como receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços, pois esse seria, precisamente, o conceito de faturamento incorporado da legislação infraconstitucional pela Constituição’” (grifos

RE 574706 / PR

nossos).

4. No Recurso Extraordinário n. 240.785, Relator o Ministro Marco Aurélio, os debates sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (ou seja, se o ICMS integra o conceito de faturamento) revelaram preocupação dos Ministros quanto a constituir o ICMS custo da mercadoria ou do serviço.

Aqueles que concluíram compor o ICMS o preço da mercadoria ou do serviço afirmaram a sua inclusão na definição de faturamento; os que entendiam o contrário afastaram aquele tributo estadual desta definição.

Extrai-se dos debates:

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

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

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

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

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – É para fins de cálculo tão somente, uma técnica de tributação. Este é o meu temor: que estejamos abrindo porta para dizer que daqui a pouco também –

RE 574706 / PR

sei lá – custo de energia elétrica.

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

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

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

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

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

O Ministro Eros Grau votou no sentido de integrar o ICMS o preço da mercadoria ou do serviço e, portanto, enquadrar-o na definição de faturamento, manifestando-se:

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

Não tenho dúvida em afirmar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS. Está incluído no faturamento, pois o ICMS é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria. Seria porventura admissível a suposição de que o faturamento corresponde à

RE 574706 / PR

percepção de somente uma parcela ou porção do preço da mercadoria? Como se pudéssemos seccionar e dizer que o faturamento é o total de uma parcela do preço auferido pelo agente econômico no exercício de sua atividade.

(...) O fato é que o valor do ICMS, embutido no preço, é transferido ao adquirente da mercadoria. Aí não há, na verdade, - com a vênia do meu caríssimo Professor Ricardo Lewandowski - tributação em cascata. Foi exatamente para se impedir a tributação em cascata que se desenvolveu a técnica fiscal da tributação sobre os valores agregados. Ou seja, o que há é a intrusão - digamos assim - não do ICMS, mas do valor do ICMS no preço da mercadoria. O valor do ICMS, embutido no preço, é transferido ao adquirente. (...)

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

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

Entretanto, ao final do julgamento, a posição defendida pelo Ministro Eros Grau, seguida pelo Ministro Gilmar Mendes, ficou vencida, concluindo este Supremo Tribunal pela exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. O acórdão foi assim ementado:

"TRIBUTO - BASE DE INCIDÊNCIA - CUMULAÇÃO - IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS - BASE DE INCIDÊNCIA - FATURAMENTO - ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento". (RE 240785, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014)

RE 574706 / PR

5. Roque Antonio Carrazza¹, que advogou a favor dos contribuintes no Recurso Extraordinário n. 240.785, sustenta a não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, argumentando:

“Sem embargo de nossa opinião pessoal (...) no sentido de que nem mesmo o ICMS pode ser incluído em sua própria base de cálculo, o fato é que as colocações supra guardam, mutatis mutandis, total pertinência ao tema ora objeto de nossas atenções.

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

Reforçando a ideia, cabe, aqui, estabelecer um paralelo com os clássicos ensinamentos de Aliomar Baleeiro acerca dos ‘ingressos’ e ‘receitas’. Assim se manifestou o inolvidável jurista:

‘As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como ‘entradas’ ou ‘ingressos’. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de movimento de fundo’, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionadas à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo.

‘(...)’

‘Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.’

Portanto, há ingressos de dinheiro que são receitas, já que entram nos cofres públicos, a título definitivo. E há ingressos de dinheiro que neles apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, nada acrescentando ao Erário.

1 ICMS, 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 666-667.

RE 574706 / PR

Embora estas lições tenham sido dadas olhos fitos na arrecadação pública, podem, com as devidas adaptações, ser perfeitamente aplicadas ao assunto em análise. De fato, fenômeno similar ocorre no âmbito das empresas privadas quando valores monetários transitam em seus patrimônios sem, no entanto, a eles se incorporarem, por terem destinação predeterminada. É o caso dos valores correspondentes ao ICMS (tanto quanto os correspondentes ao IPI), que, por injunção constitucional, as empresas devem encaminhar aos cofres públicos. Parafraseando Baleeiro, tais valores não se integram ao patrimônio das empresas, 'sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo', e, assim, não 'vêm acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo'.

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

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

6. Poder-se-ia aceitar que a análise jurídica e a contábil do ICMS, ambas pautadas na característica da não cumulatividade deste tributo, revelariam que, assim como não é possível incluir o ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, também não seria possível excluí-lo totalmente, pois enquanto parte do ICMS é entregue diretamente ao Estado, parte dele se mantém no patrimônio do contribuinte até a realização da nova operação.

Entretanto, a análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há que levar em consideração o conteúdo normativo do art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, ou seja, examina-se a não cumulatividade a cada operação:

RE 574706 / PR

“Art. 155, § 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

O tributarista Roque Antonio Carrazza² escreveu sobre a compensação:

“A Constituição, ao aludir à ‘compensação’, consagrou a ideia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado ou cobrável.

O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante de ICMS a recolher os valores cobrados (na acepção acima fixada), a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro aos cofres públicos, a diferença resultante desta operação matemática.

É por esse motivo que dizemos que uma das hipóteses de incidência do ICMS é ‘realizar operações relativas à circulação de mercadorias’ (e, não, ‘realizar operações, com lucro, relativas à circulação de mercadorias’).

Vai daí que, juridicamente, o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado. Só para registro, o imposto sobre o valor agregado caracteriza-se, nos patamares do Direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em sequência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Não é o caso do ICMS, que grava o valor total da operação.

(...)

Não passa, pois, de uma técnica de tributação, peculiar ao ICMS (que, em absoluto, não interfere em sua base de cálculo), a apuração do saldo devedor (ou credor) – por meio da diferença entre o imposto

2 ICMS, 13. ed., Malheiros: São Paulo, 2009, p. 364-367.

RE 574706 / PR

relativo às saídas e o correspondente às entradas de mercadorias, bens ou serviços –, que apenas assegura ao contribuinte a fruição do direito constitucional de abater, do quantum do imposto a seu cargo, o ‘montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal’ (art. 155, § 2º, I, da CF).

Repisando a ideia, o princípio da não-cumulatividade, conforme vimos, garante ao realizador da operação ou da prestação o direito de creditar-se de todo o montante de ICMS cobrado nas operações ou prestações anteriores.

(...)

Registramos que o pagamento do ICMS é habitualmente feito parte em créditos (quando estes equivalem ou excedem os débitos nascidos no mesmo período de apuração) ou só em moeda (quando não há créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações anteriores)” (grifos nossos).

7. Considerando apenas o disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, pode-se ter a seguinte cadeia de incidência do ICMS de determinada mercadoria:

	Indústria	Distribuidora	Comerciante	
Valor saída	100	→ 150	→ 200	→ Consumidor
Alíquota	10%	10%	10%	
Destacado	10	15	20	
A compensar	0	10	15	
A recolher	10	5	5	

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição

RE 574706 / PR

constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.

Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido.

8. Por ser inviável a apuração do ICMS considerando cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, resolveu-se adotar o sistema de sua apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços. Esta é a chamada análise contábil ou escritural do ICMS.

Invocando, uma vez mais, a doutrina de Roque Antonio Carrazza³, tem-se:

“A compensação em tela efetiva-se por meio de simples operações de encontro de contas de crédito/débito.

Conforme já acenamos, o princípio da não-cumulatividade outorga ao contribuinte o direito público subjetivo de pagar, à guisa de ICMS, apenas a diferença apurada, no encerramento do período, entre seus créditos e débitos.

De fato, a compensação a que estamos a aludir efetiva-se por intermédio da chamada ‘conta corrente fiscal’, em que o saldo, se devedor, é pago pelo contribuinte e, se credor, é transferido para aproveitamento em períodos subsequentes.

Portanto, o contribuinte tem o direito de lançar em sua escrita fiscal o ‘crédito’ decorrente das aquisições de mercadorias, bens ou serviços tributadas (ou tributáveis), pelo ICMS, para, no momento oportuno (em geral a cada trinta dias), utilizá-lo como ‘moeda de pagamento’ desta exação.

Conforme vemos, a Constituição submeteu o ICMS ao sistema ‘imposto contra imposto’, e não o sistema ‘mercadoria contra mercadoria’.

Desta forma, o contribuinte, para calcular o montante de ICMS

3 ICMS, 13. ed., Malheiros: São Paulo, 2009, p. 368-369.

RE 574706 / PR

a recolher, deve subtrair, periodicamente, de todos os débitos (causados por saídas de mercadorias, bens e serviços tributáveis), todos os créditos (provenientes de entradas de mercadorias, bens e serviços tributáveis). Se o resultado for negativo, isto é, se os créditos forem superiores aos débitos, há saldo credor a transferir para o período de apuração subsequente.

Observamos que, na medida em que o ICMS não é um ‘imposto sobre valor agregado’, todas as ‘operações de entrada’ de mercadorias, bens ou serviços devem ser levadas em conta no momento de calcular-se a quantia de dinheiro a pagar.

Razão assiste, pois, a Aroldo Gomes de Matos quando proclama: ‘O critério correto e lógico é, pois, exclusivamente o financeiro: o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens destinados ao consumo, ao ativo fixo, a revenda e a serviços tributáveis etc. deve ser, totalmente, compensado com o devido nas operações de saída, em períodos determinados’.

Em suma, o princípio da não-cumulatividade operacionaliza-se por meio da compensação entre débitos e créditos na escrituração fiscal”.

Essa forma escritural de cálculo do ICMS a recolher baseia-se na verdade matemática segundo a qual a ordem dos fatores não altera o resultado⁴. É igualmente verdadeiro que também o momento das diferentes operações não pode alterar o regime de aplicação de tributação, num sistema que, quanto a esse caso, se caracteriza pela compensação para se chegar à inacumulatividade constitucionalmente qualificadora do tributo.

9. Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar

4 No caso do ICMS, poderia ser expresso na seguinte estrutura matemática:

$(A - B) + (C - D) + (E - F) + (G - H) = (A + C + E + G) - (B + D + F + H)$; sendo A, C, E e G o ICMS creditado na entrada de determinada mercadoria e B, D, F e H o devido na operação de saída da mercadoria.

RE 574706 / PR

do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Enfatize-se que o ICMS incide sobre todo o valor da operação, pelo que o regime de compensação importa na circunstância de, em algum momento da cadeia de operações, somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia, ou seja, é indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Contudo, é inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública.

10. Com esses fundamentos, concluo que o valor correspondente ao ICMS não pode ser validamente incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

11. Não desconsidero o disposto no art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998, segundo o qual:

“Art. 3º, § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I – (...) 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”.

O recolhimento do ICMS na condição de substituto tributário importa na transferência integral às Fazendas Públicas estaduais, sem a necessidade de compensação e, portanto, identificação de saldo a pagar,

RE 574706 / PR

pois não há recolhimentos posteriores pelos demais contribuintes substituídos.

12. Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso extraordinário para excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula n. 512 do Supremo Tribunal Federal.

Proponho como tese do presente julgamento: *“O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”*.

09/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - Senhora Presidente, eminentes Pares, principio saudando os ilustres Advogados e Procuradores que ocuparam a tribuna, especialmente o ilustre Advogado que há alguns lustros contribui para a prestação jurisprudencial, como todos contribuem, com sustentações escorreitas, que, independentemente de serem acolhidas ou não, trazem contribuições importantes para a prestação jurisdicional.

Principio, Senhora Presidente, colocando-me de acordo com a questão que Vossa Excelência suscitou no que diz respeito à não incidência da Súmula nº 281 desta Corte, eis que, em se tratando de mandado de segurança, efetivamente o esgotamento da jurisdição anterior ordinária não demanda a interposição de embargos infringentes, eis que, na hipótese, o extraordinário foi manejado em face de um julgamento não unânime. Portanto, este é um tema que está a toda evidência superado.

E, ainda que não estivesse, de qualquer modo, permito-me deixar assentado desde logo que também me alinho com o entendimento, segundo o qual, reconhecida a repercussão geral, há uma autonomia do tema em relação ao instrumento processual manejado. Seria de qualquer sorte superável este argumento.

É por estas razões que adentro também no mérito e também trouxe o resultado da reflexão que trago a esse Colegiado por escrito. Não posso obviamente principiar a apresentação do que trago por escrito sem antes louvar o exame que Vossa Excelência fez da matéria, do qual estamos tomando todos conhecimento neste momento. E como nesta Corte tenho sido, pelo menos serei até os próximos dias, o primeiro a votar, também trouxe por escrito a reflexão que trago para aportar ao Colegiado. Portanto, peço licença para fazer chegar a todos os eminentes Pares. Obviamente que dela excluo a leitura do Relatório que também fiz, eis

RE 574706 / PR

que Vossa Excelência já o apresentou mais do que *quantum satis*.

Digo, então, em relação ao mérito e, obviamente, tomando partido, em relação a esta matéria, à luz da leitura que, em meu modo de ver, decorre do Texto Constitucional.

09/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN: Inicialmente, cumprimento a e. Ministra Presidenta cuja atuação como Relatora no presente feito é digna de louvor. Como se depreende, aqui se versa sobre recurso extraordinário, sob sistemática da repercussão geral, interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cuja ementa reproduz-se a seguir:

“TRIBUTÁRIO - ICMS - INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS.

O ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS.”

Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado no juízo da 8ª Vara Federal Cível de Curitiba em face do Delegado da Receita Federal em Curitiba/PR, no qual se requer a concessão da segurança para fins de *“excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores correspondentes ao ICMS, impedindo que a autoridade coatora venha a lançar e exigir o presente tributo em relação a referida base de cálculo, assim como reconhecer o direito à compensação/restituição dos valores pagos indevidamente, e a reconstituição da conta gráfica quanto a saldos credores após a não-cumulatividade da PIS e COFINS devidamente atualizados pela SELIC, observada a prescrição”*.

A juíza de primeira instância julgou procedente o pedido, com base em maioria formada no RE 240.785, de relatoria do e. Ministro Marco Aurélio, julgado no Plenário deste Tribunal.

Após, em apelação e remessa necessária, deu-se procedência ao recurso, por maioria, no sentido de reformar a sentença de mérito e assentar que o ICMS integra a base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS, como se depreende da ementa supracitada.

Não houve a oposição de embargos infringentes ou de declaração.

Em 21.9.2007 a parte ora Recorrente interpôs o presente apelo

RE 574706 / PR

extremo, com fulcro no art. 102, III, “a”, da Constituição da República, alegando violação ao art. 195, I, “b”, do Texto Constitucional.

Sustenta-se que a parcela referente ao ICMS recolhida na operação de circulação de mercadoria não deve ser incluída na base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS, pois o ônus fiscal não se amolda à categoria constitucional de faturamento.

Alega-se, ainda, a corrente majoritária formada no recurso extraordinário retrocitado.

Houve contrarrazões da Fazenda Nacional.

A Vice-Presidência do Tribunal Regional da 4ª Região admitiu o presente recurso, ao fundamento de que a controvérsia possui índole constitucional, assim como indicou este como representativo de controvérsia, conforme o art. 543-B, *caput* e §1º, do CPC.

Em 24.04.2008, o Tribunal Pleno desta Corte reconheceu preliminar de repercussão geral proposta pela ilustre Ministra Relatora, nos seguintes termos:

“Reconhecida a repercussão geral da questão constitucional relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. Pendência de julgamento no Plenário do Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário n. 240.785.”

Instada a manifestar-se, a Procuradoria-Geral da República opinou pelo sobrestamento deste feito, à luz da medida cautelar deferida na ADC 18, de relatoria originária do saudoso Ministro Menezes Direito e atualmente sob a relatoria do Ministro Celso de Mello.

Em 15.04.2014, a douta Ministra Presidente indicou o feito à pauta, com o lançamento do relatório deste feito, o qual se acompanha na íntegra em razão de sua percuciência.

São os eventos de interesse dos autos para o presente voto.

MÉRITO

RE 574706 / PR

Observa-se que a controvérsia posta em juízo cinge-se em definir se o valor recolhido a título de ICMS consiste em faturamento, ou mesmo receita em contexto mais amplo, do contribuinte, por sua vez base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

Mesmo a partir do exame dos autos, percebe-se que a questão em juízo foi submetida no que toca à COFINS ao exame deste E. Plenário em julgamento cuja duração perpassou diversos anos judiciais. Trata-se do RE 240.785, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014, cuja ementa reproduz-se a seguir:

“TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.”

A propósito, reproduz-se excerto do voto condutor do e. Ministro Relator Marco Aurélio:

“A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na

RE 574706 / PR

incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea 'b' do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal."

Por conseguinte, o fundamento determinante do voto reside em um conceito de faturamento restrito à quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços. Na espécie, a categoria não comportaria os ônus fiscais destinados a integrar o patrimônio da pessoa jurídica de direito público tributante, à luz da natureza indireta dos tributos incidentes sobre o consumo, *v.g.* ICMS. Assim, por não se tratar de medida de riqueza aferida pelo contribuinte, o valor alusivo ao ICMS não deveria compor a base de cálculo das contribuições para a COFINS.

De início, ressalta-se salutar para o Poder Judiciário globalmente considerado o desenvolvimento institucional de um regime de precedentes para fins processuais e gerenciais, haja vista a estrutura hierarquizada do sistema judicial recursal, o que em nada interfere na independência funcional da Judicatura. Essa imperatividade levou o legislador ordinário a inserir no Novo Código de Processo Civil de 2015 o art. 926 que preconiza o seguinte dever aos juízos colegiados: "*Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.*"

RE 574706 / PR

No entanto, reputo que a temática pode ser submetida à nova deliberação neste Supremo Tribunal Federal, por razões de duas ordens. Por um lado, houve extenso debate no âmbito do RE 240.785 acerca da possibilidade de dar-se efeito de repercussão geral àquele julgado, a partir de proposta do e. Ministro Decano Celso de Mello embasada em diversos precedentes desta Corte. Na oportunidade, tanto o Ministro Relator Marco Aurélio, quanto o Ministro Vitor Gilmar Mendes, rechaçaram a ideia, o que culminou na formação de consenso no Pleno para pospor a discussão com transcendência subjetiva ao presente feito.

De outro lado, até em decorrência da ausência de repercussão geral no julgado anterior, noticia-se o julgamento, em 10 de agosto do ano pretérito, do REsp 1.144.469, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes e com acórdão redigido pelo Ministro Mauro Campbell, sob a sistemática dos recursos repetitivos, na 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em que se assentou diretriz jurisprudencial diametralmente oposta à fixada no apelo extremo supracitado. Nesse caso, firmou-se a seguinte tese: *“O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações”*.

À luz da função uniformizadora da jurisprudência federal que dispõe o STJ e dos tributos em discussão serem o PIS e a COFINS, recomenda-se levar em consideração esse fato superveniente e as razões argumentativas lá apresentadas.

Passo a examinar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca das possibilidades interpretativas dos conceitos de faturamento e receita bruta, tal como previstos no art. 195, I, “b”, da Constituição da República.

Nesse sentido, recorre-se a elucidativo excerto do voto-vista do e. Ministro Gilmar proferido no RE 240.785:

“Por sua vez, a abrangência do conceito de ‘faturamento’, no âmbito do art. 195, I, da Constituição Federal, foi examinada pela primeira vez por esta Corte no julgamento do RE

RE 574706 / PR

150.755/PE, Red. p/ o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, maioria, DJ 20.8.1993.

Na ocasião, o voto vencedor do Min. Sepúlveda Pertence assentou que a receita bruta, tal como prevista no DL 2.397/1987 ('a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza'), corresponde ao conceito de faturamento, restando vencidos os Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio.

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

Na oportunidade, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei 7.689/1988, tão somente por entender que a mera remissão aos termos do FINSOCIAL não era suficiente para instituir a contribuição prevista no art. 195, I, da Constituição Federal.

(...)

Nesse mesmo sentido, o Tribunal foi unânime ao declarar a constitucionalidade da LC 70/1991, inclusive quanto à base de cálculo da COFINS, no julgamento da ADC n. 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.6.1995.

(...)

Em outras palavras, o art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/1998, inclui no conceito de faturamento não só 'a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza', como também 'a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica'.

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

Na ocasião, o Plenário declarou a inconstitucionalidade do

RE 574706 / PR

art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/99, sob o fundamento de que, antes da EC 20/1998, a base de cálculo da COFINS limitava-se 'ao conceito de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços'. Isto é, toda receita decorrente de outras fontes que não a venda de mercadorias e a prestação de serviços não estaria incluída na base de cálculo da COFINS, por exemplo, a locação de imóveis, prêmios de seguros etc.

Com a promulgação da EC 20/1998, alterou-se a redação do art. 195, I, da Carta Magna, incluindo a expressão 'receita' na base de cálculo do mencionado tributo:

'Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;'

Dessa forma, o advento da EC 20/1998 superou qualquer polêmica sobre a incidência da COFINS sobre outras formas de receita, além daquelas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços, subsumidas no conceito de faturamento.

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

(...)

Nesse contexto, é importante reiterar que, consoante a jurisprudência desta Corte, a hipótese de incidência e a base de

RE 574706 / PR

cálculo da COFINS circunscrevem realidade econômica bruta, qual seja: o faturamento, entendido como receita bruta do contribuinte, isto é, o 'produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços' (RE 150.755/PE, Red. p/ o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20.8.1993 e n. 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.6.1995).

Ressalte-se que a EC 20/1998 não alterou esta orientação, uma vez que apenas incluiu, ao lado das receitas de venda de mercadorias e prestação de serviços, outras formas de receitas (v.g. aluguéis, prêmios de seguros etc.). Isto é, a referida emenda constitucional apenas alargou a base de cálculo da COFINS, sem retirar ou substituir qualquer conteúdo pré-existente.

Assim, inequivocamente, a COFINS não incide sobre a renda, sobre o incremento patrimonial líquido, que considera custos e demais gastos que viabilizaram a operação (como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro), mas sobre o produto das operações (antes da EC n. 20/1998: as operações restringiam-se a vendas e prestações de serviços), da mesma maneira que outros tributos como o ICMS e o ISS."

Com espeque na construção pretoriana narrada, torna-se possível afirmar que o conceito jurídico-constitucional de faturamento se traduz na somatória de receitas resultantes das atividades empresariais, e não apenas da venda de bens e serviços correspondentes a emissão de faturas.

Por conseguinte, o desate da presente controvérsia cinge-se ao enquadramento do valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido, como receita da sociedade empresária contribuinte. A despeito dos significativos impactos econômicos e fiscais do presente tema em termos de arrecadação tributária para a União e de oneração na forma de carga tributária para o setor produtivo, limito-me no presente voto a analisar as controvérsias jurídicas suscitadas pela supracitada cadeia de julgamentos e pelos sujeitos processuais.

A esse respeito, guia-se por brilhante reflexão levada a efeito no voto

RE 574706 / PR

divergente e vencedor do Ministro Marco Aurélio no RE 150.764, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, j. 16.12.1992, DJ 02.04.1993: *“Senhor Presidente, não me preocupa o problema de caixa do erário, como também não preocupa aos demais Ministros que integram esta Corte. Preocupa-me, sim, a manutenção, a intangibilidade da ordem constitucional”*.

Caso assim não fosse, este E. Supremo Tribunal Federal estaria relegando a segundo plano a atribuição de guarda da Constituição e assumindo a realização de política fiscal e respectivos efeitos distributivos, ao controlar impropriamente o superávit ou déficit do Tesouro Nacional.

Posta essa premissa, colhe-se da jurisprudência do STF a diferenciação entre ingressos em geral e a receita bruta, pois esta significa uma oscilação patrimonial nova e positiva, e não um incremento no patrimônio do contribuinte, afinal também ocorre em casos de venda com prejuízo.

Veja-se trecho da ementa do RE-RG 606.107, de relatoria da Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, DJe 25.11.2013:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS (...) V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, ‘b’, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, ‘independentemente de sua denominação ou classificação contábil’. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas

RE 574706 / PR

moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.”

No mesmo sentido, colhe-se do escólio doutrinário do tributarista Andrei Pitten os seguintes esclarecimentos:

“Como referido, a receita constitui um elemento novo e positivo para a mutação patrimonial, representando um plus frente à noção geral de ‘ingresso’. A despeito de ser um elemento positivo para a variação patrimonial, a receita não implica, necessariamente, acréscimo patrimonial, pois também está presente nas vendas com prejuízo.

Daí a distinção entre receita, de um lado, e renda ou lucro, de outro. Diversamente do conceito de receita, os de renda e lucro pressupõem acréscimo patrimonial – e, por vezes, são reconduzidos ao próprio conceito de acréscimo patrimonial. Pressupõem e limitam-se ao acréscimo patrimonial.

(...)

Os ingressos são o continente financeiro das empresas, que abrange, em volume econômico, as receitas, o faturamento e o lucro. A receita é, em princípio, uma modalidade de ingresso; em contrapartida, representa um continente perante o faturamento, englobando-o por completo. Já os lucros constituem uma fração da receita, podendo decorrer do faturamento ou de outras modalidades de receita; daí não estarem abarcados por completo pelo faturamento.” (VELLOSO, Andrei Pitten. ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica. In: *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 75, dez. 2016. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao075/Andrei_Pitten_Velloso.htmlhttp://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao075/Andrei_Pitten_Velloso.html>. Acesso em: 07 de março de 2017)

Logo, embora não haja incremento patrimonial, o valor relativo ao

RE 574706 / PR

ICMS destacado e recolhido referente a uma operação concreta integrará a receita efetiva do contribuinte, pois gerará oscilação patrimonial positiva, independentemente da motivação do surgimento da obrigação tributária ou da destinação final desse numerário ao Estado em termos parcial ou integral, após devida compensação não automática na qual se considera a técnica da não cumulatividade, como, por exemplo, pela metodologia de conta gráfica, por sua vez expressamente referida no libelo da demanda veiculado no mandado de segurança impetrado pela parte Recorrente.

Portanto, comungo da assertiva feita pelo e. Ministro Gilmar Mendes em voto-vista no multicitado RE 240.785, nos seguintes termos:

“Data maxima venia, a exclusão do montante do produto das operações, sem expressa determinação normativa, importa ruptura no sistema da COFINS e aproxima indevidamente a contribuição sobre o faturamento daquela sobre o lucro.

(...)

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

Em síntese, firma-se convicção no sentido de que o faturamento, espécie do gênero receita bruta, engloba a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, inclusive o *quantum* de ICMS destacado na nota fiscal.

Na verdade, o destaque do tributo não guarda perfeita coincidência com o traslado econômico do ônus fiscal, tendo em conta a diversidade e complexidade das variáveis na formação de preço, para fins de haurir com precisão a repercussão econômica dos tributos indiretos, como demonstrou recentemente o e. Ministro Dias Toffoli no âmbito do RE-RG 608.872, de relatoria de Sua Excelência, Tribunal Pleno, julgado em 23 de fevereiro do corrente ano, cujo trecho transcreve-se a seguir:

*“Sobre a influência da tributação na formação de preços,
Luís Eduardo Schoueri, embasado especialmente nos*

RE 574706 / PR

ensinamentos de Cesare Cosciani (Principios de ciencia de la hacienda. Madrid: Ed de Derecho Financiero), indica, além do tempo (longo, curto ou curtíssimo), os mais variados fatores de influxo: em relação ao tributo, o montante (grande ou pequeno), o tipo (geral ou especial), a forma de cálculo (fixo, segundo a quantidade produzida, sobre o valor das vendas, sobre a renda marginal, sobre o capital investido) e o sistema geral de arrecadação e lançamento (embutido ou não no preço); quanto ao bem onerado, a curva de custos (custo fixo ou variável), a elasticidade da demanda (alta, média, baixa ou nula), a elasticidade da oferta (alta, média, baixa ou nula), a durabilidade (conservação ou deterioração) e a existência de bens complementares, substitutivos ou de oferta rival; a respeito do regime econômico, a existência de concorrência perfeita, de monopólio (de oferta ou de demanda), e monopólio bilateral, de duopólio (de oferta ou de demanda), de oligopólio perfeito (de oferta ou de demanda) ou de concorrência monopolista; no tocante ao sujeito passivo, a possibilidade de estoques (grande, média, pequena ou nula), a necessidade de manutenção de níveis mínimos de trocas, possibilidade de uso de linhas de crédito, possibilidade de abandonar a produção do bem onerado pela de outro, motivação do pagamento indevido do imposto; em relação à conjuntura econômica, a taxa de juros (alta ou baixa), a taxa de remuneração do capital (alta ou baixa) e a conjuntura (prosperidade, crise ou estagnação, inflação acentuada ou não) (SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. Revista de Administração de Empresas. São Paulo: jan./mar. 1987, vol. 27, n.1, p. 39/48).

Estudando essas variáveis, Schoueri encontrou, por análise combinatória, mais de 550 milhões de situações diferentes e concluiu ser um erro “atribuir a todo e qualquer imposto ‘indireto’ (critério já demonstrado ser duvidoso) o fato de promover a translação” (ibidem, p. 39/48).

(...)

Em suma, para Becker, a temática da repercussão

RE 574706 / PR

econômica tributária está, em primeiro lugar, na área da formação dos preços, sendo que, apenas com um substancial estudo de diversos fatores e circunstâncias (como condições de tempo, condições de lugar e conjuntura econômica), seria possível verificar, num juízo de relativa previsibilidade, a provável repercussão econômica do tributo. Não obstante, ressalta ser impossível ‘conhecer a verdadeira incidência econômica do tributo’ (ibidem, p. 548).

Essas lições doutrinárias bem como a jurisprudência desta Corte desaconselham levar em consideração a denominada repercussão econômica do tributo para verificar a existência da imunidade tributária.” (grifos nossos)

Em relação à alegação de inconstitucionalidade da incidência de contribuição sobre tributo, constata-se que a tributação se dá em relação ao preço da operação final, embora neste esteja incluído o numerário de ICMS destacado, devido e recolhido.

Mesmo que assim não fosse, não há a ocorrência de *bis in idem* na espécie, dado que este conceito denota a imposição tributária de dois impostos instituídos pelo **mesmo** ente político com a **mesma e única** materialidade.

Enfim, o ordenamento jurídico comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo, como é o caso da incidência do ICMS sobre o próprio ICMS, chancelada pela jurisprudência do STF no Tema 214 da sistemática da repercussão geral. Na verdade, por conta da fixação da base de cálculo na expressão “receita bruta”, as contribuições ao PIS e à COFINS incidem sobre elas mesmas, pois essas englobam o valor que será destinado ao seu próprio pagamento.

De fato, é firme a jurisprudência do STF segundo a qual não há óbice constitucional a que coincidam as hipóteses de incidência e as bases de cálculo das contribuições e as dos impostos em geral.

Confirmam-se, a propósito, os seguintes precedentes:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO.

RE 574706 / PR

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: EMPRESÁRIOS. AUTÔNOMOS e AVULSOS. Lei Complementar nº 84, de 18.01.96: CONSTITUCIONALIDADE. I. - Contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 84, de 1996: constitucionalidade. II. - R.E. não conhecido.” (RE 228321, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, DJ 30.05.2003)

“Contribuição social. Constitucionalidade do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96. - Recentemente, o Plenário desta Corte, ao julgar o RE 228.321, deu, por maioria de votos, pela constitucionalidade da contribuição social, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidente sobre a remuneração ou retribuição pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, objeto do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96, por entender que não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou base de cálculos próprios dos impostos discriminados na Constituição. - Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido.” (RE 223085, Rel. Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, DJ 19.02.1999)

Igualmente, torna-se pertinente a transcrição de parte do voto condutor do e. Ministro Mauro Campbell no REsp 1.144.469:

“Aliás, as próprias contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, por incidirem sobre a receita bruta, acabam por incidir sobre o valor que será destinado a seu próprio pagamento, isto é, incidem sobre elas mesmas, a lição já foi inclusive assimilada e referendada em recurso representativo da controvérsia por este STJ quando julgou a legalidade do repasse das ditas contribuições ao consumidor final dentro das faturas de telefonia, consoante os cálculos "por dentro" das contribuições

RE 574706 / PR

ao PIS/PASEP e COFINS efetuados pela Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL (...) Também foi referendada pelo STJ a inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI, consoante os seguintes precedentes: REsp. n. 675.663 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 24.08.2010; REsp. Nº 610.908 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.9.2005, AgRg no REsp. Nº 462.262 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.11.2007.

Nessa mesma linha, há várias outras situações de incidência de tributo sobre tributo que, por um motivo ou outro, ainda não receberam exame judicial. Para exemplo: a contribuição social incidente sobre a folha de salário e a devida pelo empregado, previstas, respectivamente, no inciso I, "a", e no inciso II do art. 195 da CF/88.

(...)

Em outro exemplo, também o IRPJ e a CSLL estão na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS já que o valor que será utilizado para seu pagamento é proveniente das receitas auferidas pela empresa, isto é, constitui receita bruta.

Também o IRPJ está na base de cálculo do próprio IRPJ, já que a Provisão para o Imposto de Renda não é excluída do Lucro Líquido para a formação do Lucro Real (base de cálculo do IRPJ).

Mais recentemente, foi decidido por este STJ, em sede de recurso representativo da controvérsia, que o valor reservado pela empresa para o pagamento do ISSQN compõe o faturamento e a receita bruta, a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS” (grifos nossos)

Por essas razões, entendo que o acórdão recorrido deve permanecer hígido, tendo em vista que a normatividade constitucional comporta a inclusão dos valores destacados de ICMS na receita bruta, por sua vez base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

DISPOSITIVO

RE 574706 / PR

Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

Ademais, sumario o presente voto na seguinte proposição: *“O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela sociedade empresária, compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS e à COFINS, por ser integrante do conceito de receita bruta, base de cálculo das referidas exações”*.

É como voto.

09/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, apenas para ressaltar quatro aspectos e lançar, portanto, quatro premissas.

A primeira considera, até mesmo, o título de um trabalho realizado pelo professor Raul Velloso, no qual discorre acerca do impressionante argumento da Fazenda Nacional sobre a quebra do Estado com o julgamento do recurso extraordinário nº 574.716.

E há um receio muito grande a respeito do resultado deste julgamento, tanto assim que o Procurador da Fazenda, da tribuna, veio a veicular pedido de modulação, a meu ver, muito extravagante: para que a decisão somente surta efeitos a partir de 2018. Jamais ouvi proposta nesse sentido: de modulação de forma prospectiva, projetada no tempo, quanto ao termo inicial da eficácia do ato.

Segundo aspecto: tanto faz considerar faturamento – como previsto no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal -, como receita bruta, porque, desenganadamente, o contribuinte não fatura e não tem, como receita bruta, tributo, ou seja, o ICMS.

Terceiro dado que precisa ser levado em conta: houve modificação do parâmetro constitucional após o que decidido por este Tribunal no recurso extraordinário nº 240.785? A resposta é desenganadamente – estou me parafraseando – negativa. Pode ter havido mudança na composição do Tribunal, e quem sabe, gerando insegurança jurídica, surgirá nova visão, nova leitura da mesma Constituição.

Por último, o que ocorreu relativamente ao IPI, presente a Carta Federal? Excluiu-se da base de incidência dessa contribuição o IPI. A exclusão teria acontecido, porque se trata de sujeito ativo único, a União, no tocante à contribuição e ao IPI? A meu ver, não. Excluiu-se, porque não se pode como que ressuscitar, no campo tributário, o que ocorreu, a certa altura, quanto à gratificação por tempo de serviço da magistratura, em que se introduziu, no cenário, o repique, ou seja, a contagem dos 35% de forma cumulativa, chegando-se a 140 ou 145%. Eu não sei a quanto se chegou, porque jamais recebi – uma vez que não contava com 35 anos de

RE 574706 / PR

serviços àquela altura – a gratificação por tempo de serviço nos moldes reveladores de cascata.

A Lei Complementar nº 70/1991, encerrando boa leitura do Texto Constitucional, exclui expressamente, da base de incidência dessa contribuição, o IPI. Mas a Fazenda entende que, como o ICMS é tributo estadual, e não federal, não deve ser excluído, passando-se a ter o cálculo tributário mediante verdadeira cascata, ou seja, tributo sobre tributo.

Eram esses aspectos que queria salientar, reafirmando, mais uma vez, ser a norma de parâmetro a mesma que levou o Supremo a proclamar a impossibilidade de incluir-se, no instituto faturamento, o valor cobrado, pelo Estado, a título de ICMS, passando a haver sobreposição em termos de cálculo tributário.

09/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO -

Presidente, eu ouvi, também com grande interesse e proveito, as sustentações que foram feitas da tribuna pelos ilustres Advogados, tanto privados, Doutor André Andrade, Doutor Fábio Andrade, quanto pela extremamente qualificada representação da Fazenda Pública, da Fazenda Nacional.

Gostaria de dizer, logo no primeiro momento, que o fato de haver uma grave crise fiscal no país não me é indiferente, mas também não é decisivo para nenhuma das opções que devo fazer quando se trate de definir o que é certo ou errado, o que é justo ou injusto, o que legítimo ou ilegítimo. E, tenho decidido assim neste Plenário por mais de uma vez. Na questão da desaposentação – como se lembrarão –, eu votei pela possibilidade de desaposentação, apenas propondo uma fórmula que levasse em conta o que foi sacado do sistema e aquilo que se contribuiu a mais para o sistema. E também, no caso de contribuição previdenciária, eu votei no sentido de que não deve incidir contribuição previdenciária sobre verbas que não são incorporadas aos proventos, para que alguém não seja tributado sem a possibilidade de ter um benefício futuro em relação àquela incidência.

Portanto, por convicção antiga, eu não produziria, por temor ao horror econômico, o horror jurídico.

De modo que aqui a gente tem que avaliar o que é certo e o que é errado sem ser indiferente às questões fiscais, mas sem permitir que elas interfiram na definição do que é certo e errado, quando esse não seja

RE 574706 / PR

o caso.

A segunda observação que considero importante é a seguinte: eu acho, em linhas gerais, que a jurisprudência, a observância dos precedentes constitui um valor, em si, independentemente do mérito intrínseco dos precedentes. Porém, e por evidente, mesmo nos países que adotam a fórmula do *stare decisis*, eventualmente muda-se a linha de entendimento.

Mas, aqui no caso específico, Presidente, nós estamos decidindo essa matéria em repercussão geral pela primeira vez. E, portanto, uma vez decidida em repercussão geral, prevaleça ou não prevaleça a convicção que eu vou aqui expressar, eu me curvarei à decisão que o Plenário tomar. Portanto, em algum momento, os conflitos se pacificam, e é preciso que todos se submetam à vontade colegiadamente manifestada.

De modo que eu considero que ainda não há um precedente firme a esse respeito. Há um caso concreto, julgado em outra composição, mas acho que, a partir de hoje, com a decisão em repercussão geral, haverá, sim, um precedente que, a meu ver, será vinculante e que deverá ser seguido por todos.

Penso que essas observações, Presidente, são importantes na medida em que eu passo a enunciar o meu voto. E, na verdade, eu vou juntar um voto de alguma quantidade de páginas, de dezoito páginas, mas eu vou me limitar, Presidente, a ler a minha ementa, os itens da minha ementa, com alguns breves comentários que me parecem pertinentes.

A minha proposição número um, da ementa que estou trazendo, é a seguinte:

RE 574706 / PR

A Constituição de 1988 apresenta previsão expressa das bases de cálculo das contribuições para a seguridade social. Há um longo elenco. E uma dessas bases de cálculo é o faturamento, como está no artigo 195. Diante disso, esta Corte interpretou o conceito de faturamento, num primeiro momento, com base na legislação tributária infraconstitucional.

Após a Emenda Constitucional nº 20, tornou-se imperativa nova análise do tema, na qual se concluiu que o constituinte pretendeu intencionalmente ampliar as materialidades econômicas tributáveis para fazer incidir as contribuições sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas.

Portanto, houve aqui uma evolução legislativa. Primeiro, o Decreto-Lei nº 2.397/87, que trazia um conceito de receita bruta; depois, vem a Lei Complementar nº 70/91, que reproduz essencialmente esse mesmo conceito; depois vem a Lei nº 9.718/98, que amplia o sentido de receita bruta, em sentido divergente àquele que tinha sido esposado pela jurisprudência do Supremo, para entender que ela era constituída não apenas pelas receitas decorrentes da atividade-fim da empresa, mas toda e qualquer receita passava a funcionar como base de cálculo.

Esse entendimento alargado veio a ser cancelado pela Emenda Constitucional nº 20, mas sendo que o Supremo deixou claro que esse alargamento da base de cálculo não poderia ser constitucionalizado supervenientemente. Portanto, ele poderia vigorar a partir da Emenda nº 20, mas não se validava o que havia sido praticado para trás.

Eu não sei se por algum desígnio ou por fatalidade, a verdade é que nem a legislação, nem a emenda tentaram tornar a nossa vida mais fácil. Primeiro, porque a legislação fala em receita bruta; a Constituição falava em faturamento; e vem a Emenda nº 20 e acrescenta: ao lado do faturamento, a receita. Então, você tem receita bruta na

RE 574706 / PR

legislação, faturamento na Constituição, com o acréscimo da Emenda nº 20, que fala em receita, sendo que, já existindo a controvérsia - porque a controvérsia é anterior à Constituição de 88 - sobre o ICMS integrar ou não a base de cálculo do PIS/Cofins, nenhuma dessas normas resolveu de maneira expressa esse problema, que, de certa forma, atormenta a jurisprudência de longa data. Portanto, a evolução normativa não contribuiu, eu diria, para abreviar o problema nem reduzir a sua intensidade. Esse é o quadro normativo.

Aí vem a decisão do Supremo no Recurso Extraordinário nº 240.785. E, nessa decisão, prevaleceu o entendimento de que o ICMS não deve compor a base de cálculo da Cofins, pelos seguintes argumentos principais:

1) tributos não devem integrar a base de cálculo de outros tributos; e

2) a base de cálculo da Cofins, constitucionalmente prevista, não comporta a inclusão de receita de terceiros, como é o caso do ICMS, de competência dos Estados.

Preciso dizer que, quando entrei no Tribunal, ainda assisti ao final desse julgamento, mas já não votava, porque o eminente Ministro Carlos Ayres Britto, que me antecedeu, já havia se pronunciado a respeito. Mas, ao ouvir as conclusões do julgado, elas me pareceram corresponder a um senso comum muito óbvio: que tributo não deve integrar a base de cálculo de outro tributo, e que receita de terceiros não deve integrar a base de cálculo para fins de tributação.

Porém, Presidente - e aqui já definindo a minha posição, pedindo vênias a Vossa Excelência, para desalento dos ilustres Advogados -, devo dizer que, ao estudar a matéria, ao estudar o histórico legislativo e jurisprudencial, e ao olhar o sistema como ele é praticado, convenci-me

RE 574706 / PR

de que, apesar de o senso comum sugerir o contrário, é assim mesmo que tem sido de longa data, e acho que essa mudança produziria um impacto sistêmico que não envolveria apenas a questão da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins.

E, aí, ao verificar a jurisprudência - aqui seguindo no roteiro da minha própria ementa - o Supremo considerou constitucional o ICMS integrar a sua própria base de cálculo. Há decisão expressa do Supremo nesse sentido. E o Superior Tribunal de Justiça manteve íntegra uma jurisprudência que já vinha desde o tempo do Tribunal Federal de Recursos, e, ainda recentemente, o STJ, endossando esse entendimento, julgou legítima a inclusão do ISS e do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, sob o argumento de que o conceito de receita e faturamento compreende os tributos que incidem sobre o consumo, uma vez que eles passam a compor o patrimônio do contribuinte, assim como todos os outros custos que compõem os preços das mercadorias.

Portanto, a jurisprudência tanto do Supremo quanto do Superior Tribunal de Justiça tem inúmeros precedentes que admitem a inclusão de um determinado tributo na base de cálculo de outro e, às vezes, na base de cálculo de si próprio, numa outra incidência.

Minha próxima proposição: os contribuintes defendem que a inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins expande o conceito constitucional de faturamento, ferindo, portanto, a capacidade contributiva.

Penso que é necessário rememorar que é opção do constituinte originário tributar o faturamento, de modo que eventual ponderação com a capacidade contributiva foi superada pela própria Constituição.

Portanto, o constituinte tem, no artigo 195, um elenco de

RE 574706 / PR

previsões de bases de cálculo e ele previu o faturamento separadamente de outras bases de cálculo. Poderia ter previsto receita líquida? Poderia. Poderia ter previsto lucro? Poderia. Até previu, mas previu o lucro separadamente do faturamento. Portanto, ao tributar faturamento, o constituinte originário, a meu ver, fez uma escolha, e, se é escolha do constituinte originário, eu penso que não há sequer como se possa questioná-la.

Com a opção constitucional pela tributação do faturamento, torna-se irrelevante se o contribuinte é devedor de instituições financeiras, de empresas de serviços básicos e de seus próprios funcionários. É irrelevante também se a empresa é devedora de tributos, isso porque todos esses ônus podem ou não ser considerados na composição de seus preços.

De um dinheiro que qualquer empresa arrecada, arrecadou cem, uma fração desses cem vai para pagar tributos; outra fração vai para pagar os empregados; outra fração vai para pagar os fornecedores. Portanto, se nós formos fatiar a receita bruta ou o faturamento para excluir, da incidência, tudo aquilo que seja despesa, então, estamos tributando lucro.

Portanto, não alcanço a razão pela qual se deveria escolher apenas o valor arrecadado a título de tributo, e não o que é arrecadado e que é destinado às obrigações trabalhistas, por exemplo.

E aqui uma outra observação que eu considero importante a propósito dessa opção do constituinte e, subsequentemente, do legislador. Era perfeitamente possível se estabelecer o seguinte: os tributos ficam excluídos da base de cálculo do PIS/Cofins, só que a alíquota, em vez de ser X, vai ser X+1, em vez de ser dois, vai ser três, ou vai ser quatro. Isso era possível? Acho que sim.

RE 574706 / PR

Portanto eu penso - e aqui endossando a posição que é esposada pelo eminente ex-secretário da Receita Federal, Doutor Everardo Maciel - que acaba sendo apenas uma questão de técnica tributária. Eu posso diminuir a base de cálculo e aumentar a alíquota, ou posso diminuir a alíquota e aumentar a base de cálculo. Portanto, acho que nós estamos no espaço das escolhas legítimas.

Minha proposição sétima, Presidente: o que o recorrente pretende fazer crer é que ele atua como mero arrecadador e repassador do ICMS ao Estado, o que, a meu ver, não é o caso, pois o ICMS não é retido na fonte.

Mas pior ainda: mesmo quando o tributo é retido na fonte, ele é base de cálculo da tributação. Quando alguém declara, na sua declaração anual do Imposto de Renda, uma determinada receita, se alguém recebeu 100 - alguém recebeu um precatório, para dar um exemplo -, depositado na sua conta, e 25 ficaram retidos a título de Imposto de Renda na fonte - hipótese real e corriqueira. Então, o sujeito recebe um precatório, 100 são transferidos a ele, e 25 retidos na fonte. Se ele declarar que recebeu 100 e pagou 25, ele está condenado a cair na malha fina, porque ele tem que declarar 125.

Portanto, no momento em que você declara, faz o ajuste anual e calcula se há algum valor a mais a pagar, você declara embutido, no seu Imposto de Renda, inclusive, o Imposto de Renda retido na fonte, para fins de incidência de nova tributação eventual. É a mesma hipótese, ou, se não é a mesma, pelo menos, é muito parecida.

Dizia eu, então - ainda estou na de número 7:

O contribuinte não é um mero arrecadador e repassador do ICMS, porque ele não retém na fonte. A verba transferida pelo consumidor ao estabelecimento contribuinte não é carimbada a título de

RE 574706 / PR

ICMS. Existem diversas possibilidades para o destino do montante pago pelo consumidor, que não envolvem ser inteiramente utilizado para quitar o valor de ICMS embutido na mercadoria.

Por exemplo: ele pode utilizar este valor para investir no mercado financeiro até que chegue a data do efetivo recolhimento; ele pode compensar créditos com outras operações do estabelecimento; ele pode simplesmente descumprir obrigação tributária e ficar com o dinheiro. Não é fato que o contribuinte seja um mero repassador desse tributo, com todas as vênias.

Seguindo, Presidente, e já caminhando para a minha conclusão:

É inegável que, ao se dissecarem os valores recebidos pelo estabelecimento comercial ou pelo prestador de serviços a fim de excluir partes da receita bruta da tributação - quero dizer, se você for excluir parte da receita bruta da tributação - aproxima-se a base de cálculo da Cofins da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ou da do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, em que se tributa o lucro.

Lucro é que é receita bruta menos despesa. Faturamento tem que ser outra coisa diferente, porque o constituinte discriminou lucro e faturamento ao cuidar dessa matéria.

A minha nona e penúltima proposição é a seguinte: o conceito constitucional de faturamento é, portanto, aberto e não fere o artigo 195, inciso I, letra b, da Constituição, o fato de o ICMS compor a base de cálculo do PIS/Cofins.

E, ainda:

A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins não

RE 574706 / PR

viola - aqui também me parece importante - qualquer direito fundamental do contribuinte - eu não vejo, aqui, um direito fundamental em jogo. Quando o constituinte pretendeu excluir um tributo da base de cálculo de outro, ele o fez, expressamente, como está no art. 155, § 2º, inciso XI, da Constituição, onde se lê: "XI - não compreenderá, em sua base de cálculo," - diz a Constituição, expressamente, nós estamos no artigo 155, § 2º, o imposto previsto no inciso II, que é o ICMS - "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."

O constituinte, quando achou que o tributo não pudesse figurar na base de cálculo, excluiu expressamente. E a própria legislação exclui expressamente também o IPI e o ICMS substituição tributária, até coerentemente com o que nós decidimos na semana passada de que a imunidade não se estende ao contribuinte de fato; ela se circunscreve ao contribuinte de direito.

Por fim, Presidente, essa exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins traz - e, a este ponto, eu me referi logo no início - um potencial relevante de desequilíbrio sistêmico, porque, como disse, tradicionalmente, o imposto já figura na base de cálculo das contribuições, assim como o ISS.

Só que, agora, diante da decisão do Supremo no Recurso Extraordinário nº 240.785, os tribunais inferiores e o próprio STJ já estão mudando essa orientação e excluindo, da base de cálculo, outros tributos, inclusive o ISS. Portanto, uma decisão como a nossa pode produzir um efeito sistêmico que eu, neste momento, consideraria imprevisível.

Eu acho que, para se considerar inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, nós teríamos que considerar

RE 574706 / PR

inconstitucionais múltiplas outras incidências em que o que se verifica efetivamente é uma tributação que leva, em linha de conta, tributos já incorporados a uma determinada base de cálculo, a um determinado valor.

É claro que é sempre possível repensar o sistema tributário como um todo. No caso brasileiro, eu até acho que não seria uma má ideia, para, como já disse aqui mais de uma vez, simplificá-lo e diminuir o seu caráter regressivo, porque é um sistema fundado em tributação indireta, mais do que em tributação direta de renda, capital e propriedade.

O tributo indireto, como IPI, ICMS, todas as pessoas - eu e o meu caseiro, por exemplo - pagam exatamente o mesmo tributo. Portanto, ele traz um caráter regressivo e injusto, quando a tributação deveria ser em função da capacidade contributiva, feita por tributação direta de renda, propriedade e capital, como me parece melhor. Mas não é isso que está em discussão aqui, nós não estamos reformulando o sistema. Assim, eu acho que essa decisão produziria um impacto imprevisível e, possivelmente, indesejável.

Pedindo todas as vênias à eminente Presidente e ao seu voto consistente e coerente, com que já havia manifestado e com o que o Tribunal já havia decidido, e pedindo vênias aos ilustres Advogados que realizaram um trabalho primoroso, tanto os que estiveram na tribuna quanto os que elaboraram os pareceres que foram trazidos aos autos, eu estou, Presidente, negando provimento ao recurso, na linha do que fez o Ministro Luiz Edson Fachin, e propondo, em essência, a mesma ideia, apenas verbalizei de uma forma mais sintética a minha proposta de tese, que é a seguinte, Presidente:

É constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

RE 574706 / PR

É como voto, Senhora Presidente.

09/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. CONSTITUCIONALIDADE.

1. A Constituição de 1988 apresenta previsão expressa das bases de cálculo das contribuições para a seguridade social, dentre elas o faturamento. Diante disso, esta Corte interpretou o conceito de faturamento com base na legislação tributária infraconstitucional. Após a EC 20, tornou-se imperativa nova análise do tema, na qual se concluiu que o constituinte pretendeu intencionalmente ampliar as materialidades econômicas tributáveis para fazer incidir as contribuições sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas.

2. No RE 240785, prevaleceu o entendimento de que o ICMS não deve compor a base de cálculo da COFINS, sob os seguintes argumentos: (i) tributos não devem integrar a base de cálculo de outros tributos; (ii) a base de cálculo da COFINS constitucionalmente prevista não comporta a inclusão de receita de terceiros, como é o caso do ICMS, de competência dos Estados.

RE 574706 / PR

3. O STF considerou constitucional o ICMS integrar a sua própria base de cálculo. Por sua vez, o STJ manteve hígida jurisprudência sedimentada desde a época do TFR e, recentemente, julgou legítima a inclusão do ISS e do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, sob o argumento de que o conceito de receita e faturamento integra os tributos que incidem sobre o consumo, uma vez que eles passam a compor o patrimônio do contribuinte assim como todos os outros custos que compõem os preços das mercadorias e serviços.

4. Os contribuintes defendem que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS expande o conceito constitucional de faturamento, ferindo, portanto, a capacidade contributiva. Penso que é necessário rememorar que é opção do constituinte originário tributar o faturamento – e não a receita líquida – de modo que eventual ponderação com a capacidade contributiva foi superada pela própria Constituição.

5. Com a opção constitucional pela tributação do faturamento, torna-se irrelevante se o contribuinte é devedor de instituições financeiras, de empresas de serviços básicos e de seus próprios funcionários. É irrelevante, também, se a empresa é devedora de tributos. Isso porque todos esses ônus podem ou não ser considerados na composição de seus preços.

RE 574706 / PR

6. O que o recorrente pretende fazer crer é que ele atua como mero arrecadador e repassador do ICMS ao Estado, o que não é verdade, pois o ICMS não é retido na fonte. A verba transferida pelo consumidor ao estabelecimento contribuinte não é carimbada a título de ICMS. Existem diversas possibilidades para o destino do montante pago pelo consumidor, que não envolvem ele ser inteiramente utilizado para quitar o valor de ICMS embutido na mercadoria.

7. É inegável que, ao se dissecarem os valores recebidos pelo estabelecimento comercial ou pelo prestador de serviços, a fim de excluir partes da receita bruta da tributação, aproxima-se a base de cálculo da COFINS à da CSLL ou à do IRPJ, em que se tributa o lucro.

8. O conceito constitucional de faturamento é, portanto, aberto e não fere o art. 195, I, *b*, da Constituição o fato de o ICMS compor a base de cálculo do PIS/COFINS. Ainda, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS não viola qualquer direito fundamental do contribuinte. Quando o constituinte pretendeu excluir um tributo da base de cálculo de outro o fez expressamente (art. 155, §2º, XI).

9. Recurso extraordinário a que se nega provimento, fixando a seguinte tese de repercussão geral: “É constitucional a

RE 574706 / PR

inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS”.

INTRODUÇÃO

1. A questão principal discutida no presente recurso é a legitimidade constitucional da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Alega o recorrente que a interpretação da legislação viola a capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88) e a regra de competência das contribuições (art. 195, I, *b*, da CF/88). Em síntese, porque o ICMS é ônus fiscal e não constitui patrimônio da empresa, mas dos Estados. Estaria, assim, desbordando do conceito de receita ou faturamento que constitui a base econômica da tributação.

2. Penso que a solução do presente caso passa, necessariamente, pela resposta de três principais questões:

(i) Existe uma definição constitucional de receita ou faturamento que tenha sido extrapolada pelo legislador?

(ii) Há direito fundamental do contribuinte à exclusão do ICMS do cálculo do valor do PIS/COFINS a ser pago?

(iii) Há vedação constitucional à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS?

3. Na tentativa de elaborar a melhor resposta às referidas perguntas, dividirei o meu voto em três partes, que envolvem: (i) uma breve análise da evolução da jurisprudência desta Corte sobre o conceito de faturamento; (ii) a possibilidade de tributos comporem a base de cálculo de outros tributos e a relação desse fenômeno com a capacidade contributiva; (iii) a relação do ICMS com o faturamento dos contribuintes.

RE 574706 / PR

4. Por fim, apresentarei as respostas às perguntas trazidas, de modo a concluir quanto ao desprovimento do recurso extraordinário.

O CONCEITO DE FATURAMENTO: A EVOLUÇÃO NORMATIVA E A JURISPRUDÊNCIA DO STF

5. O art. 195 da Constituição estabelece competência para a União instituir contribuições para financiamento da seguridade social, expondo, em seu inciso I, aquelas que ficarão a cargo das pessoas jurídicas. A EC 20/1998 substituiu a expressão “faturamento”, passando a prever a “receita ou o faturamento” como base sobre a qual poderão incidir as contribuições.¹

6. Uma vez que o faturamento foi escolhido como base de cálculo pelo constituinte originário, não é recente a necessidade desta Corte se debruçar sobre o tema. Em 1992, no julgamento do RE 150.755,² o Plenário, ao analisar a constitucionalidade da incidência do FINSOCIAL sobre a receita bruta, concluiu que a definição apresentada pelo Decreto-Lei 2.397/1987³ correspondia ao faturamento que o constituinte pretendeu

1 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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

~~— I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o o lucro;~~

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

2 RE 150755, Pleno, Red. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20.08.1993.

3 Art. 22. O § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, cujo caput foi alterado pelo art. 1º da Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a vigorar com a seguinte

RE 574706 / PR

tributar:

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

7. Esse conceito foi mantido quando do julgamento do RE 150.764⁴ e da ADC 1,⁵ cujo objeto era a Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a COFINS. Ressalto que o art. 2º da lei complementar apresentou definição para faturamento bastante similar à acima descrita.⁶

8. Como visto, os referidos acórdãos chegaram a um conceito de faturamento mais abrangente do que aquele do Direito Comercial, que envolve a emissão de faturas nas vendas a prazo. A interpretação conferida pela Corte, então, pode ser resumida sinteticamente como: faturamento é o produto de todas as vendas e todas as prestações de

redação, mantidos os seus §§ 2º e 3º e acrescido dos §§ 4º e 5º:

“§ 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre:

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

4 RE 150764, Pleno, Red. para o acórdão, Min. Marco Aurélio, DJ 02.04.1993.

5 ADC 1, Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.06.1995.

6 “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.” (Negritos acrescentados).

RE 574706 / PR

serviço.⁷

9. Não muito tempo depois, em novembro/1998, foi editada a Lei nº 9.718/98, cujo art. 3º, §1º, conceituou receita bruta como *a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada (...)*. Assim, a lei objetivava dirimir qualquer dúvida acerca da natureza das receitas oferecidas à tributação, deixando claro que a contribuição deveria incidir sobre a

7 E é essa a definição apresentada pelo professor Humberto Ávila em memorial sobre ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS elaborado para o presente caso:

“2.1.4. Pois foi no bojo desta jurisprudência reativa que o Supremo Tribunal Federal definiu e consolidou o entendimento de que o conceito de faturamento conota o resultado da venda de mercadorias e prestação de serviços. (...)”. (Página 4)

Ocorre que, o ilustre professor continua da seguinte forma:

“(...) E foi precisamente com base nessa jurisprudência que a Corte fixou o conceito de faturamento ou de receita como espécies de ingresso definitivo no patrimônio do contribuinte.” (Página 4).

Entretanto, os precedentes desta Corte citados pelo parecerista não correspondem ao caso aqui debatido, pois os seus objetos são – estritamente - sobre o conceito de faturamento anterior à EC 20/1998 (ARE 548422, de minha relatoria), ou são casos em que o contribuinte não logrou êxito justamente em excluir parcelas da receita que correspondiam a despesas como mão de obra (RE 738757, Rel. Min. Luiz Fux) ou taxas a serem pagas às administradoras de cartões de crédito (RE 816363, Rel. Min. Ricardo Lewandowski).

E continua o parecerista:

“2.1.6. (...) A obrigatoriedade de que a receita bruta seja definida como o ‘ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições’, é reiterada na jurisprudência desta E. Corte. Sendo assim, evidente que os valores correspondem ao ICMS, vinculados a um ‘ônus fiscal’, por não corresponderem ao produto da venda de bens e da prestação de serviços resultantes das atividades operacionais da empresa que se integram ao seu patrimônio, não se enquadram no conceito de receita ou de faturamento.” (Página 5).

Entretanto, cita como fundamento jurisprudencial o RE 606107, de Rel. da Min. Rosa Weber, que determinou a exclusão do ICMS exportação da base de cálculo do PIS/COFINS, uma vez que o art. 155, §2º, X, da Constituição, imunizou essas operações. Em outras palavras, discordamos da aplicação desse precedente ao presente caso. Isso porque esta Corte

RE 574706 / PR

totalidade das receitas, sendo indiferente se oriundas da atividade-fim da empresa ou de quaisquer outras operações. Era inegável que a lei havia extrapolado os limites do conceito de faturamento até então delimitados pela Corte.

10. Por sua vez, em dezembro/1998, entrou em vigor a EC 20, que acrescentou a alínea *b* ao inciso I do art. 195, de modo a incluir o termo “receita” ao lado de faturamento, numa tentativa – pode-se afirmar – de constitucionalização superveniente do art. 3º, §1º, da Lei 9.718/98. Então, mais uma vez, o STF foi obrigado a se manifestar sobre o alcance da base de cálculo da contribuição para financiamento da seguridade social.

11. Com acerto, restou consignada, nos recursos extraordinários 346084,⁸ 357950,⁹ 358273¹⁰ e 390840,¹¹ de relatoria do Min. Marco Aurélio, a impossibilidade da constitucionalização superveniente pela EC 20, no que se refere à ampliação legal da base de cálculo da COFINS. Assim, assentou-se que, até a entrada em vigor da emenda, só seriam oferecidas à tributação as receitas provenientes de atividades-fim, de acordo com a noção de faturamento adotada pela Corte.¹²

determinou a exclusão desse ICMS, uma vez que ele não corresponde a qualquer ingresso de valor, uma vez que as exportações são imunes desse imposto.

8 STF, RE 346084, Pleno, Red. para o acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 01.09.2006.

9 STF, RE 357950, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006.

10 STF, RE 358273, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006.

11 STF, RE 390840, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006.

12 Dessa forma, discordamos da seguinte afirmação trazida pelo professor Humberto Ávila:

“2.1.10. Para o caso em pauta, interessa apenas isto: havendo jurisprudência consolidada no sentido de que faturamento ou receita são expressões que quantificam o resultado das atividades econômicas dos contribuintes, abrangendo aquilo que se agrega definitivamente ao seu patrimônio, qualquer ingresso que seja nem resultado dessas atividades nem se agregue de modo definitivo ao referido patrimônio jamais poderá ser incluído no conceito de receita ou faturamento. Assim a jurisprudência deste Egrégio Supremo Tribunal Federal.”

RE 574706 / PR

12. Após a vigência da EC, pôs-se clara a intenção do constituinte de alargar as bases de incidência da contribuição, a fim de incluir a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas. E, nos referidos acórdãos, o STF igualou o conceito de faturamento ao conceito de receita bruta, chancelando a intenção do constituinte derivado presente na EC 20.

13. A partir dessa breve exposição, é forçoso concluir que, apesar de a Constituição de 1988 prever expressamente o faturamento como base de cálculo das contribuições, até a edição da EC 20, esta Corte interpretou o conceito constitucional de faturamento com base na legislação tributária infraconstitucional. Após a EC 20, tornou-se mais claro o surgimento de uma definição constitucional do conceito de faturamento, uma vez que o constituinte derivado pretendeu intencionalmente ampliar as materialidades econômicas tributáveis para fazer incidir a contribuição sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas.

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: A POSSIBILIDADE DE TRIBUTOS COMPOREM A BASE DE CÁLCULO DE OUTROS TRIBUTOS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A. O RE 240785

14. O RE 240785, de relatoria do Min. Marco Aurélio, tratava da mesma discussão trazida no presente recurso, porém, ainda não estava incluído na sistemática da repercussão geral. O julgamento, que se iniciou em 1999 e foi finalizado em 2014, teve sete votos favoráveis à tese dos contribuintes e dois contrários.

15. Nessa ocasião, prevaleceu o encaminhamento dado pelo relator de que o ICMS não deve compor a base de cálculo da COFINS, sob

RE 574706 / PR

os seguintes argumentos: (i) tributos não devem integrar a base de cálculo de outros tributos; (ii) a base de cálculo da COFINS constitucionalmente prevista não comporta a inclusão de receita de terceiros, como é o caso do ICMS, tributo arrecado pelos Estados.

16. Divergiram os Ministros Eros Grau e Gilmar Mendes. O último, em seu voto-vista, também refutou os argumentos apresentados pelos contribuintes sob a ótica de que o ICMS, tanto do ponto de vista jurídico quanto do ponto de vista econômico e político, ingressa no patrimônio do contribuinte, uma vez que compõe o preço do produto, integrando o faturamento, assim como os demais custos e gravames das operações comerciais.

17. Na ocasião da finalização do julgamento, decidiu-se por atribuir somente efeitos entre as partes ao RE 240785, uma vez que o presente recurso já havia sido incluído na sistemática da repercussão geral pelo Plenário da Corte.

B. Demais casos de tributos incluídos na base de cálculo de outros tributos

18. Em junho/99, o STF analisou a possibilidade de o ICMS integrar a sua própria base de cálculo, nos termos do Decreto-Lei nº 406/68¹³ e do art. 13, §1º, I, da Lei Complementar nº 87/96,¹⁴ e considerou constitucional a sistemática de tributação que se convencionou chamar de

13 § 7º O montante do imposto de circulação de mercadorias integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

14 ——— § 1º Integra a base de cálculo do imposto:

§ 1o Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

RE 574706 / PR

“cálculo por dentro” do imposto.¹⁵

19. Para dirimir quaisquer controvérsias, a EC 33/2001, incluiu a alínea *i*, ao art. 155, §2º, XII, da Constituição,¹⁶ e constitucionalizou a composição da base de cálculo do ICMS pelo próprio imposto. Por sua vez, em 2011, no julgamento do RE 582462, com repercussão geral,¹⁷ nova análise da Corte concluiu, mais uma vez, ser constitucional o imposto constar em sua própria base de cálculo.

20. Ainda, diversos foram os acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, na sistemática do recurso especial repetitivo, que consideraram legítima que a base de cálculo de um tributo seja integrada por outro, como: o PIS/COFINS incide sobre o valor que será destinado ao seu próprio pagamento¹⁸ e a CSLL está inserida na sua própria base de cálculo e na base de cálculo do IRPJ.¹⁹ Mais recentemente, o STJ analisou, especificamente, o caso de impostos comporem a base de cálculo da contribuição para o financiamento da seguridade social e decidiu que não há qualquer óbice para a inclusão do ISS²⁰ e do ICMS²¹ no conceito de faturamento.

21. O STJ manteve hígida jurisprudência sedimentada de que o conceito de receita e faturamento integra os tributos que incidem sobre o consumo, uma vez que eles passam a integrar o patrimônio do

15 RE 212209, Pleno, Red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 14.02.2003.

16 XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

17 RE 582461, Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 18.08.2011.

18 REsp 976836, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, 05.10.2010.

19 REsp 1.113.159, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 25.11.2009.

20 REsp 1.330.737, Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 14.04.2016.

21 REsp 1.449.469, Primeira Seção, Red. para o acórdão Min. Mauro Campbell Marques, DJe 2.12.2016.

RE 574706 / PR

contribuinte assim como todos os outros custos que compõem os preços das mercadorias e serviços, como: energia elétrica, aluguel, pessoal, manutenção de equipamentos, dentre outros.

C. A possível afronta à capacidade contributiva

22. Os contribuintes defendem que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS expande o conceito constitucional de faturamento, ferindo, portanto, a capacidade contributiva. Em outras palavras, a União se apropriaria indevidamente de valores que não expressam disponibilidade econômica, uma vez que são repassados aos Estados, não configurando receita das empresas.

23. Antes de analisar esse argumento, penso que é necessário rememorar que (i) a presente discussão é anterior à Constituição; (ii) é opção do constituinte originário tributar o faturamento. A Constituição de 1988 determinou que o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços é signo presuntivo de riqueza e que ele deveria ser tributado para custeio da seguridade social, de modo que eventual ponderação com a capacidade contributiva foi feita e superada pelo próprio constituinte.

24. Ainda, esta Corte considerou constitucional a alteração trazida pela EC 20, que ampliou a base de cálculo da COFINS a fim de abranger a totalidade das receitas auferidas mesmo aquelas oriundas de atividades estranhas ao objeto social dos contribuintes. É inegável, portanto, que o constituinte e o STF já observaram a tributação do faturamento à luz da capacidade contributiva.

25. Sobre esse ponto, é preciso ter em mente que a tributação do faturamento envolve a incidência sobre todos os valores recebidos pela empresa, independentemente do fato de corresponderem a despesa ou custo. Do breve histórico trazido no tópico anterior, conclui-se que, a partir da leitura do texto constitucional, pouco importa se o contribuinte é

RE 574706 / PR

devedor de instituições financeiras, de empresas de serviços básicos (água, luz e outros) e de seus próprios funcionários.

26. É irrelevante, também, se a empresa é devedora de outros tributos, como IRPJ, IPTU, CSLL, ICMS e ISS, que vão direta ou indiretamente ser considerados para composição de seus preços. Assim, é possível afirmar que, quando o constituinte possibilitou a tributação do faturamento, optou por auferir a capacidade contributiva bruta e presumida do contribuinte, diferente da opção da tributação pelo lucro, em que se tributa apenas o resultado da dedução das despesas necessárias para o seu surgimento.

27. É importante, ainda, destacar que a Constituição somente veda uma hipótese de inclusão de tributo na base de cálculo de outro, no art. 155, §2º, XI, ao determinar que o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS *quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos*. A *contrario sensu*, deve-se admitir a possibilidade de incidência do ICMS sobre o IPI quando a venda for feita ao consumidor final.

28. Por fim, como visto no item acima, o Sistema Tributário Nacional comporta em diversos outros casos a incidência de tributos na base de cálculo de outros, destacando-se aqueles devidos pelas pessoas jurídicas. As pessoas físicas, porém, diariamente suportam essa tributação, uma vez que a renda utilizada para pagar IPTU e IPVA, e que suporta os impostos sobre consumo (IPI, ICMS e ISS) já sofreu tributação pelo IRPF.

29. Assim, reconhecer eventual afronta à capacidade contributiva no presente caso significaria considerar inconstitucional base econômica escolhida pelo constituinte originário, bem como todo o sistema tributário delineado pela Constituição de 1988.²²

22 À mesma conclusão chegou o juiz federal da 4ª Região, Andrei Pitten Velloso, em artigo sobre o tema, em que consigna:

RE 574706 / PR**ICMS E FATURAMENTO**

30. A Lei Complementar nº 70/91,²³ cuja constitucionalidade foi declarada na ADC 1, bem como a redação original da Lei nº 9.718/98²⁴ previam a exclusão do IPI e do ICMS - substituição tributária da base de cálculo do PIS/COFINS. As leis regulamentadoras das contribuições, portanto, nada mencionavam em relação ao ICMS pelo qual as empresas

“Se prevalecer a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins, termos de reconhecer que o sistema tributário brasileiro é, em larga medida, inconstitucional há décadas, porquanto os argumentos que a sustentam levam à conclusão de que:

- o IPI não poderia incidir sobre o ICMS, o Imposto de Importação e as taxas relacionadas à atividade de importação;
- o ICMS não poderia incidir sobre o ICMS, o IPI, o Imposto de Importação, a Cofins-Importação e o PIS/PASEP Importação;
- o PIS-Faturamento, o Finsocial, a Cofins, a contribuição ao PIS, a CPRB e o IRPJ e a CSLL, calculados pelo lucro presumido, não poderiam incidir sobre o ICMS e tampouco sobre o ISS. (ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica, disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao075/Andrei_Pitten_Velloso.html)

23 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.

24 Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o **art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)**

~~§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)~~

RE 574706 / PR

respondem como contribuintes de direito, de modo que a leitura era pela sua inclusão na base de cálculo das contribuições.

31. É importante ressaltar que é antiga a jurisprudência do TFR e, posteriormente, do STJ, sobre a inclusão do imposto na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento. O Tribunal Federal de Recursos editou o enunciado da súmula 258, com os seguintes termos: *inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM*. Já sob a égide da Constituição de 1988, o STJ editou mais duas súmulas: a 68,²⁵ de conteúdo idêntico à súmula do TFR, e a 94, referente ao FINSOCIAL.²⁶

32. Encontrava-se pacificado o fato de que o ICMS integra o preço da operação comercial para qualquer efeito e esse valor integra o patrimônio do contribuinte de direito. Isso porque, entendia-se que o fato de o ICMS ser calculado “por dentro”, integrando a sua própria base de cálculo, fazia com que o seu valor estivesse ainda mais “misturado” ao preço final da mercadoria.

33. É necessário afirmar que, no presente caso, o contribuinte pratica os fatos geradores do ICMS, a obrigação tributária é dele, de modo que ele é o responsável pelo pagamento do tributo, da mesma forma que ele é o responsável pelo pagamento de qualquer outra obrigação a que deu origem, ainda que não seja de natureza tributária. O que o recorrente pretende fazer crer é que ele atua como mero arrecadador e repassador do ICMS ao Estado, o que não é verdade, pois o ICMS não é retido na fonte, como são o IRPF e a contribuição

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

~~— 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;~~

25 A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

26 A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.

RE 574706 / PR

previdenciária dos empregados.

34. A relação do contribuinte com o imposto é, resumidamente, a seguinte: o contribuinte pratica o fato gerador e, instantaneamente, dá origem à obrigação tributária de pagamento do imposto; o imposto, sendo um dos componentes do preço, é repassado ao consumidor, assim como qualquer outro custo embutido nesse valor; com o pagamento da mercadoria pelo consumidor, o montante passa a integrar o patrimônio do contribuinte de direito, que deve pagar o imposto e todas as suas outras despesas.

35. Ocorre que a verba transferida pelo consumidor ao estabelecimento contribuinte não é carimbada com o título de ICMS. Em outras palavras, existem diversas possibilidades para o destino do montante pago pelo consumidor, que não envolvem ele ser utilizado para quitar o valor de ICMS embutido na mercadoria.

36. São algumas as alternativas: compensação com créditos de outras operações do estabelecimento; a utilização do valor para investir e ter lucros no meio tempo entre o recebimento da verba e a data estipulada para o pagamento do imposto; o descumprimento da obrigação tributária, com a inadimplência. Assim, tratar o contribuinte como se fosse mero repassador do tributo e como se o valor do ICMS integrasse apenas temporariamente o seu patrimônio é igualar sua obrigação à de retenção na fonte ou, ainda, aproximar o seu papel ao de uma agência bancária.²⁷

27 Assim, discordamos da seguinte afirmação trazida pelo professor Humberto Ávila: “2.2.12. Mas se o fato gerador das contribuições corresponde às operações ou atividades econômicas das empresas geradoras da receita ou do faturamento, é evidente que os valores recolhidos em razão da incidência do ICMS não podem compor a sua base de cálculo, por dois motivos. De um lado, porque os valores recebidos a título de ICMS apenas transitam provisoriamente pelos cofres da empresa, sem ingressar definitivamente em seu patrimônio. Esses valores não são recursos da empresa, mas dos Estados, ao quais serão encaminhados. Entender diferente é confundir receita com ingresso. E receita transitória é contradição em

RE 574706 / PR

37. Ainda, é inevitável que, ao se dissecarem os valores recebidos pelo estabelecimento comercial ou pelo prestador de serviços, a fim de excluir partes da receita bruta da tributação, aproxima-se a base de cálculo da COFINS à da CSLL ou à do IRPJ, em que se tributa o lucro, conforme previsto na alínea *c* do art. 195, I, da Constituição.²⁸ Ocorre que a intenção do constituinte ficou bem clara quando se verifica a existência de duas materialidades econômicas distintas, no art. 195: o faturamento e o lucro.

CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÃO

38. Antes de responder às perguntas inicialmente trazidas, pondero que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS tem um potencial de desequilíbrio sistêmico.

39. Isso porque, a partir do julgamento do RE 240785, alguns Tribunais Regionais passaram a decidir pela exclusão não só do ICMS, mas também do ISS, da base de cálculo de todos os tributos incidentes sobre o faturamento, como: PIS/COFINS, contribuição previdenciária sobre receita bruta (CPRB), IRPJ e CSLL, os últimos quando apurados pelo lucro presumido.²⁹ Em outras palavras, o resultado do presente

termos, verdadeiro oxímoro, como ‘fogo frio’ a que fazia referência Camões.”

28 Nesse sentido foi o voto do Min. Eros Grau no julgamento do RE 240785:

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

Não tenho dúvida em afirmar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS. Está incluído no faturamento, pois o ICMS é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria. Seria porventura admissível a suposição de que o faturamento corresponde à percepção de somente uma parcela ou porção do preço da mercadoria? Como se pudéssemos seccionar e dizer que o faturamento é o total de uma parcela do preço auferido pelo agente econômico no exercício de sua atividade.”

29 Como exemplo, tem-se acórdãos do TRF da 4ª Região, como afirma, o juiz, Andrei

RE 574706 / PR

juízo pode gerar efeitos em cascata imprevisíveis.

40. Com base nas ponderações acima, passo às respostas das perguntas inicialmente formuladas:

(i) Existe uma definição constitucional de receita ou faturamento que tenha sido extrapolada pelo legislador?

Não. O constituinte optou por incluir no texto da Constituição as bases de cálculo das contribuições para financiamento da seguridade social. Entretanto, isso por si só, não faz com que seja possível afirmar que existe uma definição constitucional de faturamento.

Verifiquei que esta Corte procurou extrair da legislação tributária o conteúdo do conceito, balizando-o quando da edição da EC 20/98.

O conceito constitucional de faturamento é, portanto, aberto e não fere o art. 195, I, *b*, da Constituição o fato de o ICMS compor a base de cálculo do PIS/COFINS.

(ii) Há direito fundamental do contribuinte à exclusão do ICMS do cálculo do valor do PIS/COFINS a ser pago?

Não. Considerando que a previsão de tributação do faturamento consta no texto original da Constituição, não viola qualquer direito fundamental do contribuinte a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

(iii) Há vedação constitucional à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS?

Não. Quando o constituinte pretendeu excluir tributo da base de cálculo de outro o fez expressamente, como no caso do art. 155, §2º, XI (exclusão do IPI da base de cálculo do ICMS).

Pitten Velloso em artigo sobre o tema, disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-dez-19/andrei-veloso-inclusao-icms-base-calculo-cofins>.

RE 574706 / PR

41. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso extraordinário, sugerindo a seguinte tese de repercussão geral: “É constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS”.

42. É como voto.

09/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ**VOTO**

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Senhora Presidente, cumprimento Vossa Excelência pelo voto apresentado, como sempre brilhante, e saúdo os eminentes Procuradores, todos com sustentações orais primorosas, que dificultam ainda mais o equacionamento a ser dado ao tema.

Eu estava aqui a me lembrar do Conselheiro Acácio e vou parodiá-lo dizendo que a solução passa necessariamente pela compreensão que se atribua aos conceitos de receita bruta, receita líquida, ingressos ou ainda faturamento. Com relação a esses conceitos, não existe concordância na doutrina, nem na jurisprudência. Pode-se ver a jurisprudência do STJ calcada, e já desde o ainda Tribunal Federal de Recursos, numa compreensão que veio, muitos anos depois, a ser afastada de uma ótica constitucional por esta Suprema Corte.

Então, louvando a todas as manifestações e tendo que, desta feita, posicionar-me com relação ao tema, já que, quando do julgamento do RE 240.785, invocando a norma regimental – até porque estava a fazer um estudo com relação a processo que dizia sobre o IPI, mas estava querendo melhor refletir sobre a matéria –, eu me eximi de votar. E o resultado foi 7 a 2 no sentido da tese agora reafirmada por Vossa Excelência.

Hoje me posicionando, eu vou me permitir, Senhora Presidente, fazer a leitura do voto que proferi no RE 606.107-RS, porque ele, curiosamente, foi citado pelas duas correntes. Então, eu vou fazer a leitura exatamente do ponto onde eu me manifesto a respeito para emitir o meu voto. Eu digo:

Com a EC nº 20/1998, que deu nova redação ao art. 195, I, da Lei Maior, passou a ser possível a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social alternativamente sobre o faturamento ou a receita (alínea “b”), conceito este mais largo, é verdade, mas nem por isso uma carta em branco nas mãos do legislador ou do

RE 574706 / PR

exegeta. Trata-se de um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária. Cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

Pois bem, o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF, não se confunde com o conceito contábil. Isso, aliás, está claramente expresso nas Leis nº 10.637/2002 (art. 1º) e nº 10.833/2003 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário.

Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.

Conforme adverte José Antonio Minatel: “há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual esperasse sejam retratados, não o contrário”.

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem

RE 574706 / PR

acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Ricardo Mariz de Oliveira especifica ser a receita “algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio”, constituindo um “dado positivo para a mutação patrimonial”.

Nessa linha, Senhora Presidente, eu entendo, com todo respeito – e aqui eu estou invocando o parecer do Professor Humberto Ávila, brilhante que foi elaborado para este processo –, eu estou invocando o filtro constitucional para fazer a leitura da legislação infraconstitucional, inclusive no que diz respeito a esses tributos cobrados por fora e que levam a essa situação, em termos de direito infraconstitucional posto, essa distinção entre ICMS e IPI, dois impostos indiretos que estão levando a um equacionamento diferente, que eu entendo que não pode prevalecer, à luz do texto constitucional, como conteúdo que eu empresto a esses conceitos na linha da jurisprudência que se firmou nesta Corte, a qual já aderi no voto que acabei de relembrar.

Acompanho Vossa Excelência, Senhora Presidente, pedindo vênias às compreensões contrárias.

09/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhora Presidente, egrégia Corte, ilustre representante do Ministério Público, Senhores Advogados e Procuradores presentes.

Senhora Presidente, preliminarmente, eu gostaria de fazer um destaque: inúmeras decisões tributárias que eu e o saudoso e querido Ministro Teori erigimos no Superior Tribunal de Justiça foram, sob o ângulo constitucional, analisadas de forma diferente, inclusive com a revogação de diversos entendimentos lavrados em recursos repetitivos. Com relação a essa matéria, eu só tive oportunidade de afetar o recurso repetitivo, porque Deus me abençoou com a possibilidade de vir para o Supremo, e eu, então, não votei, apenas afetei o caso. De sorte que eu me sinto muito à vontade para decidir, à luz da jurisprudência, um dos conceitos firmados pelo Supremo Tribunal Federal.

E eu verifico, em primeiro lugar, Senhora Presidente, que afastar, pelo menos para mim, essa nuvem e esse fantasma, que nós aqui não estamos discutindo se é possível incidir tributo sobre tributo, na minha ótica. O que nós estamos discutindo aqui é acepção constitucional do faturamento, tal como encartado no artigo 195, inciso I.

A análise que era feita no Superior Tribunal de Justiça, e que é passível de ser erigida aqui, é exatamente uma análise de que o Direito Tributário, pela sua posição enciclopédica, ele se vale de conceitos de vários ramos do Direito, tanto que há um dispositivo no Código Tributário Nacional que assenta que o Direito Tributário deverá respeitar todos os conceitos de Direito Privado e todos os conceitos de Direito Público. A Constituição Federal, é verdade, ela tem os seus conceitos superpostos que não podem ser ultrapassados pela legislação ordinária. Mas, de toda maneira, dever haver uma questão de fidelidade a esses conceitos, porque Direito é lógica jurídica.

Então, até em tom de algo coloquial, se nós perguntarmos a um

RE 574706 / PR

leigo -, em tom coloquial -, ou mesmo àqueles estudantes da área jurídica: no seu entender, pagar imposto é faturamento? É algo que efetivamente conduz a algo ilógico, que foge, inclusive, à lógica do razoável. Nós não estamos discutindo se é possível tributo sobre tributo, porque, quando a lei autoriza, isso é possível.

Agora, há uma premissa que, no meu modo de ver, acabou conduzindo a um entendimento completamente equivocado, qual seja de que: se a Constituição não pretende que se exclua, de um imposto, um determinado fator tributário, se ela pretende que não se exclua do imposto, ela deve dizê-lo textualmente. Isso é verdade, mas isso é uma meia verdade. Não se pode deduzir disso que, se a Constituição não disser, é possível incluir fatores tributários para incluir na base de cálculo aquilo que não representa o fato gerador do tributo. Então, não é verdade, porque a Constituição não disse, que se pode dizer. Até porque um dos princípios mais importantes do Direito Tributário é o princípio da legalidade, que é um princípio que, inclusive, aproxima o Direito Tributário do Direito Penal. Aliás, toda a teoria geral do Direito Penal sempre foi aplicada à teoria do Direito Tributário: não há crime sem lei anterior que o defina; não há tributo sem lei anterior que o defina. Então, o fato de a Constituição não se referir à possibilidade de exclusão do ICMS não significa dizer que ela está autorizando essa exclusão da base de cálculo.

Então, essa primeira premissa realmente me conduz a uma exegese do artigo 195, inciso I, no que concerne à expressão "faturamento". Onde é que vou buscar essa expressão "faturamento"? Eu vou buscá-la no Direito que regula o faturamento das empresas, que é o Direito Comercial, que, ao regular o faturamento das empresas, menciona - como Vossa Excelência citou no seu voto fazendo remissão ao Ministro Cezar Peluso - o artigo da Lei nº 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas, que prevê a exclusão de impostos para se entrever faturamento. Essa - digamos assim - recepção, pelo Direito Tributário, dos conceitos derivados de outras ciências é comuníssimo: compra e venda, inúmeros institutos de Direito Privado, transmissão *causa mortis*, transmissão *inter vivos*. Toda essa

RE 574706 / PR

tributação se vale de conceitos privados.

Por outro lado, Senhora Presidente, impressionou-me muitíssimo, no voto de Vossa Excelência, essa última conclusão, porque ela é absolutamente irrefutável e acaba por aniquilar qualquer possibilidade de se afirmar que o tributo pago compõe o faturamento da empresa, quando Vossa Excelência diz o seguinte:

O recolhimento do ICMS na condição de substituto tributário, que é excluído dessa sistemática importa na transferência integral às fazendas públicas estaduais sem a necessidade de compensação e, portanto, identificação de saldo a pagar, pois não há recolhimentos posteriores pelos demais contribuintes substituídos.

Aqui Vossa Excelência, então, encerra a questão ao assentar:

*Se a norma exclui, da base de cálculo - essa é a **ratio legis** - daquelas contribuições sociais, o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade, em determinado momento, da dinâmica das operações.*

Ou seja, o que diz Vossa Excelência? O destinatário desse faturamento é o Poder Público, não é o contribuinte.

E aqui há passagens doutrinárias no sentido de que uma coisa é a base de cálculo sobre o faturamento derivado do fato gerador do tributo; e a outra coisa é exatamente o imposto incidir sobre um tributo, sob o pálio da alegação de que o pagamento do tributo que tem como destinatário o Poder Público é um faturamento do contribuinte. No meu modo de ver, o voto de Vossa Excelência assenta bem essa *contraditio in terminis*.

Por essa razão, Senhora Presidente, e por esses princípios que formam o Direito Tributário, eu não poderia me escusar de aqui referendar um texto extremamente pertinente e, como sempre, um texto, no meu modo de ver, irresponsável no Recurso Extraordinário nº 240.785,

RE 574706 / PR

do Ministro Celso de Mello - agora eu estou falando da doutrina dos casos julgados, não estou nem me deixando influenciar pela doutrina dos professores, que sempre são eminentes doutrinadores. Aqui há uma plêiade de doutrinadores. E, se nós fôssemos analisar a matéria sob o ângulo da graduação acadêmica da solução, iríamos chegar à conclusão de que realmente o voto de Vossa Excelência está de acordo com a doutrina majoritária. Mas não vou me valer da doutrina majoritária, porque ela é elaborada à luz de percepções - digamos assim - privatísticas. Nós estamos aqui cuidando de forma isenta do interesse público.

Para fechar o meu raciocínio e firmar meu convencimento - porque não tive oportunidade de fazê-lo no Superior Tribunal de Justiça, que acompanhava a jurisprudência já lá sumulada -, destaco o seguinte trecho da doutrina do caso julgado e erigida pelo nosso Decano, Ministro Celso de Mello.

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

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

Essa que é a lógica jurídica que nos conforta no momento de decidir.

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

E agora me recordo, muito embora não participasse na época do julgamento - nem integrava a Corte -, o egrégio Supremo Tribunal Federal estabeleceu que há conceitos que devem ser aferidos na sua percepção

RE 574706 / PR

exata, sob pena de se desvirtuar. Exatamente uma hipótese de incidência que deve obedecer, tal como no Direito Penal, o princípio da taxatividade estrita.

Os Ministros do Supremo Tribunal Federal, naquela oportunidade, na hipótese de incidência de um tributo sobre salários, fizeram excluir, dessa incidência, remuneração a trabalhadores avulsos e administradores, exatamente para fazer a discriminação necessária entre um conceito constitucional e um conceito mais alargado ou analógico.

E Vossa Excelência, Ministro Celso de Mello, prossegue - vou citá-lo, digamos assim, por ser um plágio prazeroso:

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

Eu não estou dizendo que tributo não pode incidir sobre tributo. Isso é uma técnica nossa, é uma técnica universal. Há pareceres aqui onde se demonstra que, no mundo inteiro, é possível tributo sobre tributo. O que nós estamos analisando aqui é como se faz a exegese de uma expressão constitucional, a ponto de respeitar-se os limites do poder tributário do Estado.

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

E sigo aqui ainda no voto de Sua Excelência, inclusive com a citação de inúmeros doutrinadores. E, ao final, a conclusão é, digamos assim, um golpe de misericórdia judicial. Sua Excelência conclui:

RE 574706 / PR

"...o ICMS não poderá integrar a base de cálculo da Cofins pelos seguintes motivos:

(I) o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite referida dilação na base de cálculo da exação;

(II) isso representaria afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e

(III) o previsto no art. 154, I, da Constituição Federal seria afrontado."

Já que não há essa autorização constitucional, porquanto se utilizaria a mesma base de cálculo para incidência de dois tributos.

Todos nós estávamos apreensivos com essa questão. Eu li, reli e tresli, mas, no conforto lógico e jurídico, entendi de firmar essa posição, e a firmaria também se pudesse votar no recurso repetitivo no Superior Tribunal de Justiça. Razão pela qual acompanho o voto de Vossa Excelência em todas as suas razões, como também na tese esposada.

09/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Senhora Presidente, trago voto por escrito, cuja leitura vou procurar abreviar.

Início por cumprimentar Vossa Excelência pelo substancioso voto trazido, os votos já proferidos, tanto os votos divergentes quanto aqueles que concordaram com Vossa Excelência, no sentido do provimento, e também por cumprimentar as eminentes sustentações orais proferidas nesta tarde.

Início por afastar, Senhora Presidente, com a devida vênia de Vossa Excelência e daqueles que a acompanharam, a ideia do argumento de que o ICMS não é faturamento nem receita. Com a devida vênia, o dispositivo do art. 187 da Lei nº 6.404 é um conceito comercial, e não tributário. Essa Lei consiste na vetusta Lei de Sociedade por Ações. Então, não é ali, no conceito comercial, que nós devemos procurar o conceito de faturamento.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Vossa Excelência me permite?

Acho até estranho esse tipo de invocação. Realmente, me causa espécie, porque é uma forma de interpretar a Constituição segundo a lei e segundo uma lei, inclusive, pré-constitucional. Invocar a lei para um conceito da Constituição é caminho errôneo; desculpe-me, é caminho equivocado.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Esse foi apenas um argumento de reforço, utilizando o voto do Ministro Cezar Peluso, que votou como Vossa Excelência.

RE 574706 / PR

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – Exatamente. Mas por isso que precisamos de discutir, porque este recurso é equivocado. Por quê? Trata-se de um modelo institucional que se tem que desenvolver a partir de uma dada legislação.

O que estamos inventando, na verdade, com esse tipo de modelo em que se opõe, ou impõe-se, um ônus significativo ao Estado, esse modelo de Seguridade que - depois em meu voto vou destacar - não tem limite, com tudo isso que significa. Na verdade, inventamos no Brasil um modelo peculiar, porque queremos um estado fiscal em que não haja fiscalidade. É aquela filosofia de que se deve aprender inglês dormindo, emagrecer comendo e progredir não trabalhando. Não é possível isso. Realmente, invocar o texto da Constituição sobre faturamento e dizer: "Ah, leia lá o texto do Código Comercial"; não dá, porque é a forma mais inequívoca de dizer que se interpreta a Constituição à luz de textos pré-constitucionais. O que se tem de ler é a teleologia do texto constitucional, quer dizer, que se quer realmente esse modelo funcional. Agora, se discute depois a ideia de carga tributária. Isso tem que se resolver. É claro, se de fato o faturamento ganhar essa dimensão, a alíquota será menor, como já foi destacado a partir do voto do ministro Fachin. Mas dizer que a base está na tradição legislativa, aí realmente é simplesmente dizer: "Bom, então encerremos com a força normativa do texto constitucional e a hierarquia constitucional."

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Agora, Ministro Gilmar, Vossa Excelência enxerga um conceito de faturamento explícito na Constituição? Não enxerga. A Constituição se utiliza do termo faturamento.

Quando nós estamos diante de um texto que admite uma série de interpretações, nós vamos exatamente buscar os princípios gerais de

RE 574706 / PR

Direito, analogia. Nessa taxionomia, nós temos que nos aproximar de alguma noção de faturamento. E a noção é comercial, é do Direito Comercial.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - E esse argumento morreria na medida em que o legislador fosse lá, de uma tacada, por exemplo, numa medida provisória, e mudasse o texto.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Mas não foi.

Nós estamos analisando o que nós entendemos que é possível depreender do Texto Constitucional. E isso foi compreendido com uma composição - se não me engano Vossa Excelência inclusive fazia parte, votou exaustivamente, li o voto de Vossa Excelência, como li o voto do Ministro Celso de Mello - que foi referendada por eminentes Ministros da Casa, que utilizaram, digamos assim, esses conceitos das ciências próximas para poder chegar à conclusão sobre o que é faturamento, mas, eu não acho que esse é um pecado tão capital assim, apenas é um ônus argumentativo.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Acho que é grave e é grave, filosoficamente grave, porque, de fato, esvaziamos por completo a possibilidade de, inclusive, interpretar esse sistema, desse estado social que desenvolvemos à luz de um modelo de estado fiscal, porque, de fato, o que que estamos criando? Um sistema em que ele tem de ser necessariamente deficitário; que ele não tem que ter suportabilidade, porque essa é nossa definição; é, de fato, é a nossa filosofia tem de ser esta mesmo: aprender inglês dormindo, emagrecer comendo e progredir não trabalhando.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

RE 574706 / PR

Mas, Senhora Presidente, continuando, então, meu voto.

Eu vou só alterar um pouco aqui a ordem de minha leitura, diante do aparte do Ministro **Gilmar** e do aparte do Ministro **Luiz Fux**.

09/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ**VOTO****O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Trata-se de recurso extraordinário em que a parte recorrente – sociedade que tem por objetivo a importação, a exportação e a industrialização de óleos – requer a exclusão da parcela referente ao ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Ela alega que o referido imposto não se enquadra no conceito de faturamento. Sustenta que esse imposto não constitui seu patrimônio nem sua riqueza, mas sim ônus fiscal ao qual está sujeita. Diz que “a antecipação pela pessoa jurídica dos valores relativos ao ICMS na qualidade de substituto, por óbvio[,] não decorre da operação mercantil desenvolvida pelo contribuinte”. Cita trecho do parecer do Ministério Público Federal constante do RE nº 240.785, em que se afirma que “a incidência do PIS e da COFINS sobre a parcela atinente ao ICMS desvirtua a regra-matriz de incidência prevista constitucionalmente, pois se exige pagamento de tributo tendo em hipótese de incidência um outro tributo”.

Com esse breve relato, passo à análise do recurso extraordinário.

Princípio por afastar o costumeiro argumento de que “o ICMS não é faturamento nem receita”.

É preciso ter em mente que o imposto não se confunde com o PIS/Cofins. O imposto tem como principais materialidades as operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. Já as aludidas contribuições têm como principal materialidade o auferimento de receita ou de faturamento (art. 195, I, b, da CF/88, como incluído pela EC nº 20/98).

Ocorrendo o fato gerador do ICMS, como uma operação relativa à venda de mercadoria ou à prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, surge para o contribuinte (parte recorrente) o dever de pagar a exação, o que é reconhecido como **despesa**

RE 574706 / PR

nas suas escritas. Dependendo das condições, *poderá* ele repassar para o adquirente da mercadoria ou do serviço (consumidor final) o **ônus financeiro do** tributo (**e não o tributo**), assim como o pode fazer com parte ou mesmo a integralidade do **ônus financeiro** de vários gastos próprios da exploração da atividade econômica, como o custo da mão de obra (isto é, os salários de seus empregados) e o custo da energia elétrica utilizada na industrialização da mercadoria (ou seja, a tarifa de energia elétrica).

É preciso destacar, ademais, que o adquirente da mercadoria ou do serviço, embora *possa* arcar com o **ônus financeiro** (caso lhe tenha sido trasladado) do ICMS e daqueles outros gastos, desembolsa importe que juridicamente não é tributo – até porque inexistente relação jurídica tributária relativa ao imposto entre ele e a vendedora ou a prestadora, ou entre ele e o Estado membro – nem pagamento de salário ou de tarifa de energia elétrica, **mas sim preço**, o qual decorre de uma relação contratual firmada com a vendedora ou com a prestadora de serviços. Esse entendimento ficou bem cristalizado no julgamento recentíssimo do **RE nº 608.872/MG, de minha relatoria (julgado em 23/2/17)**, ocasião em que o Plenário da Corte, **por unanimidade**, deixou de reconhecer imunidade às entidades assistenciais quando elas adquirem bens e serviços no mercado interno, visto figurarem na posição de meras consumidoras (contribuintes de fato).

Em sentido correlato, a vendedora ou a prestadora, embora recebam preço em que *podem* estar inseridos os ônus financeiros do ICMS e daqueles outros gastos, **obtem recurso que juridicamente não é tributo** nem recebimento de salário ou de tarifa de energia elétrica – como diria a doutrina mais tradicional, **elas não exercem nem intermedeiam o exercício do *jus imperii* relativo ao imposto sobre o adquirente –, mas sim auferem receita ou faturamento originários da aludida relação contratual**. E, havendo, nos termos das leis de regência, o auferimento de receita ou de faturamento, surge para o contribuinte o dever de pagar as aludidas contribuições. Não me impressiona, portanto, a assertiva frequente de que o contribuinte do PIS/Cofins não fatura “tributo”, até

RE 574706 / PR

porque ele não recebe tributo, mas sim preço. Sobre o assunto, destaco o seguinte trecho do voto do Ministro **Eros Grau** proferido no julgamento do RE nº 240.785/MG:

“Não tenho dúvida em afirmar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS. Está incluído no faturamento, pois o ICMS é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria. Seria porventura admissível a suposição de que o faturamento corresponde à percepção de somente uma parcela ou porção do preço da mercadoria? Como se pudéssemos seccionar e dizer que o faturamento é o total de uma parcela do preço auferido pelo agente econômico no exercício de sua atividade.

(...) O fato é que o valor do ICMS, embutido no preço, é transferido ao adquirente da mercadoria. Aí não há, na verdade, - com a vênia do meu caríssimo Professor Ricardo Lewandowski – tributação em cascata. Foi exatamente para se impedir a tributação em cascata que se desenvolveu a técnica fiscal da tributação sobre os valores agregados. Ou seja, o que há é a intrusão – digamos assim – não do ICMS, mas do valor do ICMS no preço da mercadoria. O valor do ICMS, embutido no preço, é transferido ao adquirente (...).”

Na mesma direção, transcrevo a seguinte passagem do voto do Ministro **Gilmar Mendes** proferido no exame do mesmo caso:

“Ora, se a importância correspondente ao ICMS integra o valor da operação final, na linha do decidido pelo Plenário no RE 212.209/RS, constitui também produto da venda ou da prestação de serviço e faturamento do contribuinte, da mesma maneira que os outros fatores do preço das mercadorias e serviços.

Em outras palavras, o montante relativo ao ICMS incorpora-se ao preço, de forma que é pago pelo comprador e é recebido pelo vendedor ou pelo prestador de serviço, ingressando em seu domínio, em consequência da respectiva

RE 574706 / PR

operação.

(...)

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

Além disso, também não impressiona o argumento de que o valor do ICMS seja destinado não ao contribuinte, mas ao estado federado. De fato, é necessário dissociar o preço das mercadorias e serviços, ou seja, o *quantum* entregue pelo comprador e recebido pelo vendedor, das obrigações decorrentes e atreladas à operação.”

Em suma, o ônus financeiro do ICMS transferido, por meio do preço convencionado da mercadoria ou do serviço, para dentro da receita ou do faturamento está abrangido pela materialidade do PIS/Cofins.

O texto constitucional, em sua redação originária, estabelece a possibilidade da instituição de contribuições sociais incidentes, dentre outras hipóteses, sobre “o faturamento” (art. 195, I). Após a EC nº 20/98, a Constituição passou a possibilitar a incidência sobre “a receita ou o faturamento” (art. 195, I, b). Ou seja, a Carta Federal nunca disse que as contribuições deveriam incidir *necessariamente* sobre “o faturamento líquido” ou sobre “a receita líquida”. Portanto, em relação às bases de cálculo das referidas contribuições, sempre houve um virtuoso espaço para o legislador transitar. O entendimento prevalecente no RE nº 240.785 acabou por aproximar o conceito de faturamento ao de receita líquida, contrariando a tradicional jurisprudência da Corte, que sempre equiparou “faturamento” a “receita bruta”. Esse entendimento, aliás, parte de noções de faturamento já aceitas pela Corte, as quais envolvem não só o “emitir faturas”, mas também o resultado econômico das operações empresariais do agente econômico, assim compreendido como “receita bruta das vendas de mercadorias e mercadorias e serviços, de qualquer natureza”, entendimento esse consagrado no RE nº 150.764, Relator o Ministro Ilmar Galvão, e na ADC nº 1, Relator o Ministro Moreira Alves.

Quando do julgamento do RE nº 586.482, de minha relatoria, julgado

RE 574706 / PR

sob a sistemática da repercussão geral, no qual se discutia se os valores das vendas a prazo que, embora faturados, não tenham ingressado efetivamente no caixa da empresa por inadimplência dos compradores integrariam a receita bruta da pessoa jurídica, compondo a materialidade da contribuição ao PIS e da COFINS, o Plenário da Corte entendeu, por maioria, que “as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador”. **Vide** que os argumentos ora suscitados de que os **valores não teriam ingressado definitivamente no patrimônio** da pessoa jurídica foram lançados também naquela ocasião, mas foram rejeitados pelo Plenário da Corte, que concluiu que as vendas inadimplidas não poderiam ser excluídas da base de cálculo da COFINS e do PIS.

Ora, se o ICMS recolhido pelo contribuinte compõe o valor das operações de vendas que serve de base de cálculo do imposto estadual, com mais razão deve integrar a receita bruta da pessoa jurídica, base de cálculo do PIS/Cofins.

O Ministro **Gilmar Mendes**, no citado RE nº 240.785, destaca a problemática de que a tese defendida no recurso extraordinário acarreta,

“[d]e fato, após a entrega do numerário, o contribuinte dispõe dela da forma que entender conveniente: utilizando para quitar outros débitos que vencem primeiro, movimentando como capital de giro até a apuração, investindo em aplicações financeiras, etc”.

Por outro lado, excluir da base de cálculo do PIS/Cofins o **ônus financeiro** do ICMS que *pode* ter sido trasladado pelo contribuinte de direito para o contribuinte de fato por meio do preço convencionado implica transformar essas contribuições em não cumulativas com o imposto, dimensão essa que não foi pensada nem pelo constituinte nem pelo legislador.

Com efeito, a não cumulatividade referida no § 12 do art. 195 da

RE 574706 / PR

Constituição **busca evitar o efeito cascata das contribuições de que o dispositivo trata**, isto é, **a incidência de PIS/Cofins sobre a parcela da receita ou do faturamento que engloba o ônus financeiro dessas contribuições, e não do ICMS**, que já onerou a etapa anterior. O Ministro **Gilmar Mendes**, no RE nº 240.785, já alertava que

“(…) nem sempre a totalidade do valor correspondente ao ICMS recebido pelo contribuinte da COFINS será repassado ao Estado, seja porque em muitos casos há crédito de operações anteriores a serem considerados, consoante o princípio da não cumulatividade, seja porque o fenômeno da substituição tributária pode ter exigido antes o recolhimento do tributo.”

Corroborando esse entendimento, verifica-se que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que tratam do regime não cumulativo da cobrança do PIS/Cofins, em nenhum momento dizem que o ICMS incidente sobre as operações relativas à venda de mercadorias ou à prestação de serviços constitui crédito a ser deduzido das contribuições devidas.

No tocante ao regime cumulativo de cobrança do PIS/Cofins, também se nota não haver regra que possibilite a exclusão almejada pela parte recorrente. A pretensão só poderia ser acolhida se houvesse um **benefício fiscal** outorgado pelo legislador nesse sentido, na medida em que, repita-se, não estamos diante de uma **“hipótese de não incidência tributária”**.

Nesse sentido, de modo legítimo dispõem as atuais leis dos regimes cumulativo¹ e não cumulativo² que a base de cálculo do PIS/Cofins compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do DL nº 1.598/77³, cujo §

1 Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com redação dada pela Lei nº 12.973/14.

2 Art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.637/02, com redação dada pela Lei nº 12.973/14, e art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.833/03, com redação dada pela Lei nº 12.973/14.

3 “ Art. 12. **A receita bruta compreende:** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos

RE 574706 / PR

5º afirma que nela se incluem “os tributos sobre ela incidentes”. Ao lado disso, aquelas mesmas leis estabelecem que não integram a base de cálculo dessas contribuições as receitas referentes a certas situações, como vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos. As exclusões exemplificadas, de fato, prescindiriam de previsão legal, já que estão fora do âmbito da materialidade das contribuições em comento, o que não ocorre com o ônus financeiro do ICMS repassado para o preço da mercadoria ou do serviço e, ao fim, transferido para a receita ou o faturamento.

Por fim, em relação às alegações de que haveria mero trânsito contábil do ICMS nas escritas da parte recorrente e de que ela apenas antecipa os valores relativos ao imposto na qualidade de substituta, a insurgência também não merece acolhimento. Como exposto, a parte recorrente, no que tocante às mercadorias por ela vendidas e aos serviços por ela prestados, atua como verdadeira contribuinte do ICMS. Responde ela por débito tributário próprio, e não de terceiro. Como bem lembrou o Ministro **Eros Grau** no RE 240.785, o ICMS não funciona como um imposto retido.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

É como voto.

incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) § 1º **A receita líquida será a receita bruta diminuída de:** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)”

09/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Senhora Presidente, começo por louvar o brilhante voto de Vossa Excelência, que nos brinda com uma verdadeira aula de Direito Tributário.

Eu peço vênia à divergência, que foi guarnecida com argumentos muito respeitáveis e consideráveis, para manter-me fiel àquilo que concluí no julgamento do RE 240.785, que transitou em julgado faz pouco mais de dois anos. Portanto uma decisão recentíssima da Corte, embora não proferida em sede de repercussão geral, noto que a decisão vencedora foi proferida com os votos dos eminentes Ministros Marco Aurélio, do nosso Decano, Celso de Mello, Ministro Sepúlveda Pertence, Vossa Excelência, Senhora Presidente, Ministro Carlos Ayres Britto e este que agora está proferindo o voto.

Naquela assentada, Senhora Presidente, eu me impressionei muito, sobretudo, com os argumentos do Ministro Marco Aurélio, que foi o primeiro a votar. Sua Excelência disse, então, que:

"O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta".

Mais adiante, o Ministro Marco Aurélio assentou o seguinte:

"A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo, que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação".

Eu concordo em gênero, número e grau com o que disse o eminente Ministro Luiz Fux. O Direito Tributário, como outros ramos do Direito, não pode haurir os seus conceitos a partir de uma plataforma metafísica. O Direito é vida. O Direito precisa ser compreendido pelo homem comum, pela sociedade, pelos destinatários de seus dispositivos. É

RE 574706 / PR

necessário compreender o conceito de faturamento tal como fazem os comerciantes e as empresas, que precisam recolher os tributos correspondentes.

E eu, quando julguei e participei do julgamento do RE nº 240.785, nessa linha agora proposta pelo Ministro Luiz Fux, procurei colocar o pé na terra e disse o seguinte, singelamente:

O faturamento sempre foi entendido pela doutrina - de um lado - e mesmo pela prática comercial, como receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

É isso que é, singelamente, faturamento. Basta perguntar para qualquer pessoa que passa na rua, qualquer indivíduo que se dedique à mercancia. Singelamente compreendido, faturamento, ou receita, é simplesmente isso.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Permite-me, Ministro **Lewandowski**?

No art. 12, que eu citei, que é da legislação que trata das contribuições especificamente, estabelece-se o conceito de receita bruta e receita líquida. Os tributos só estão excluídos na receita líquida; na receita bruta, não.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Bom, nem sempre a técnica legislativa é a melhor do ponto de vista doutrinário, ou até mesmo da perspectiva da própria lógica jurídica, *data venia*.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Agora, veja Vossa Excelência, tudo estaria resolvido se tivesse sido respondida a pergunta do Ministro Barroso. Por que o legislador não facilitou a nossa vida e não disse que faturamento incluía, inclusive, tributos?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Tudo é receita líquida.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Vossa Excelência citou uma lei recentíssima que fala sobre a receita bruta e não fala uma palavra sobre os tributos estarem incluídos ... e, na *ratio legis*, ela diz...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas essa mesma lei exclui a da receita líquida, não exclui a da receita

RE 574706 / PR

bruta.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Mas é como diz o Ministro Lewandowski: o Direito foi feito para o homem; não o homem para o Direito. O comerciante tem que saber o que ele vai ter que pagar.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Está na receita bruta. E esta Corte já definiu que faturamento é igual a receita bruta! E em diversos julgados! Vamos retomar aqui. Esta Corte já definiu, em diversos julgados – do Ministro **Velloso**, inclusive, vários julgados -, que faturamento e receita bruta são similares. O que diz essa Lei? Ela fala: receita bruta não exclui os tributos. Quando ela fala em receita líquida, aí, sim, exclui. E receita e faturamento, na nossa doutrina jurisprudencial - se é possível falar assim - são similares.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA) - Mas este Supremo Tribunal Federal também, há dois anos, sobre este caso, esta matéria e estes conceitos, definiu em sentido contrário, e cada voto é um voto. Portanto, a maioria, naquela ocasião, vencidos apenas o Ministro Gilmar ...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Mas o debate ainda não está interditado.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA) - Claro! Mas é isto que estou dizendo: não é algo tão óbvio porque, senão, nove Ministros de uma composição respeitabilíssima não iriam ter errado de maneira tão fragorosa.

Enfim, continue com a palavra o Ministro Ricardo Lewandowski.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Rapidamente, Senhora Presidente, dado o adiantado da hora, e eu tenho voto escrito também.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA) - Não, por favor! Há ainda três a votar; nós não estamos com pressa.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Eu queria, então, terminar a minha peroração, agradecendo a intervenção do Ministro Dias Toffoli, porque a questão realmente é intrincada, e é preciso

RE 574706 / PR

que expliquemos para o público que nos assiste todas as nuances que envolvem esse debate. Eu queria dizer que entendo, com a devida vênia, que não se pode considerar como ingresso tributável uma verba que é recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro, ou seja, ao Estado. E está-se diante de um fenômeno que o grande, eminente tributarista Roque Carrazza denomina de "mero trânsito contábil". É um simples trânsito contábil, não ingressa no patrimônio da empresa, do contribuinte.

Não me impressiona, com o devido acatamento, o argumento que foi manejado aqui hoje nesta Sessão de que o contribuinte teria uma disponibilidade momentânea, transitória, do valor a ser repassado pelo Estado, inclusive passível de aplicação no mercado financeiro. É que essa verba correspondente ao ICM é do Estado, sempre será do Estado e terá que um dia ser devolvida ao Estado; não ingressa jamais, insisto, no patrimônio do contribuinte.

Em suma, eu penso que a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e Cofins subverte, sim, o conceito de faturamento ou de receita, em afronta àquilo que dispõe o artigo 195, I, *b*, da Constituição Federal, como foi, com muita propriedade, a meu ver, e com o devido respeito aos argumentos em contrário, agora ressaltado pelo Ministro Luiz Fux: o valor corresponde ao ICMS - eu, mais uma vez, repiso esse argumento - não possui a natureza jurídica de faturamento ou de receita. Por esse motivo é que a incidência dessas mencionadas contribuições - o PIS e a Cofins - sobre o tributo estadual fere, como disse o Ministro Celso de Mello num voto brilhante, agora reportado pelo Ministro Luiz Fux, dentre outros princípios, o princípio da capacidade contributiva. Para mim, isso está muito claro, extreme de dúvidas.

Portanto, Senhora Presidente, louvando mais uma vez o voto de Vossa Excelência, o cuidado que Vossa Excelência teve em estudar uma matéria intrincada, difícil, eu acompanho integralmente o seu voto, dando provimento ao recurso e acolhendo a tese proposta por Vossa Excelência.

09/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, reporto-me ao voto proferido no recurso extraordinário nº 240.785, que farei transcrever:

Na interposição deste recurso, foram observados os pressupostos de recorribilidade. Os documentos de folhas 33 e 135 revelam a regularidade da representação processual e do preparo. A recorrente indicou o permissivo constitucional à folha 120, nos termos do artigo 321 do Regimento Interno da Corte. Quanto à oportunidade, o acórdão proferido na apelação restou publicado no órgão oficial de imprensa do dia 27 de setembro de 1994 (folha 91), terça-feira. A recorrente protocolou embargos de declaração em 4 de outubro de 1994 (folha 92), terça-feira, já que o dia 3, segunda-feira, foi feriado forense. As conclusões do acórdão prolatado nos embargos foram veiculadas no Diário da Justiça de 23 de maio de 1995 (folha 102), terça-feira. Em 29 imediato, segunda-feira, a recorrente interpôs novos embargos de declaração (folha 104), sendo que o acórdão daí resultante foi publicado no Diário da Justiça de 22 de agosto de 1995 (folha 119), terça-feira. Protocolou-se o extraordinário em 4 seguinte (folha 120), segunda-feira. Portanto, exsurge a tempestividade deste recurso, considerada a interrupção instituída pela Lei nº 8.950/94, que deu nova redação ao artigo 538 do Código de Processo Civil. Resta examinar o específico, ou seja, a violência ao artigo 195, inciso I, da Constituição Federal.

Sob o ângulo do prequestionamento, não procede o óbice apontado pela Procuradoria Geral da República. Se é certo que o acórdão inicialmente prolatado mostrou-se de simplicidade franciscana, apenas consignando que esta Corte assentou a constitucionalidade da Cofins, isso ao apreciar a Ação Declaratória nº 1-1/DF (folha 88 a 90), não menos correto é que a recorrente, atenta ao passo que se avizinhava, no sentido de adentrar a sede extraordinária, protocolou os embargos

RE 574706 / PR

declaratórios de folha 92 à 94, reclamando manifestação sobre a inconstitucionalidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o ICMS (folha 92 a 94). Pois bem, analisando estes embargos, o Colegiado concluiu que seria de se presumir o exame do tema no julgamento da declaratória de constitucionalidade, aludindo à eficácia vinculante do pronunciamento. Já aqui entendeu, portanto, a Turma julgadora pela inexistência da pecha quanto à inclusão combatida (folha 99 a 101). Mesmo assim, voltou a empresa a protocolar novos embargos declaratórios, mais uma vez reclamando prequestionamento explícito do tema (folha 104 a 112). Aí, a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, na forma do acórdão de folha 115 a 117, refutou a arguição de inconstitucionalidade, tudo a partir, é certo, da premissa de que assim o teria feito este Plenário ao apreciar a Declaratória nº 1. Portanto, tem-se como prequestionada a matéria. A defesa sustentada pela recorrente foi rechaçada pela Corte de origem, consagrando-se, destarte, a óptica de que a Cofins incide sobre o ICMS. Sob o ângulo do prequestionamento, exigir mais do que isso é adotar o fetichismo da forma, a utilização de formas sacramentais. A Corte já assentou que o prequestionamento, a encerrar o debate e a decisão prévios do tema jurígeno explorado, nas razões do recurso, como causa de pedir, a viabilizarem o cotejo, prescinde de referência a artigo, parágrafo, inciso e alínea – Recurso Extraordinário nº 128.519-2/DF.

Também não vinga o óbice relativo ao envolvimento, na espécie, de interpretação de norma estritamente legal. O que sustenta a recorrente é que o decidido pela Corte de origem discrepa da tipologia do tributo, tal como prevista no artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, considerado o teor primitivo do preceito, ou seja, anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, no que, na citada alínea, fez inserir como base de incidência da contribuição devida pelo empregador, juntamente com o faturamento, a receita, utilizando a adjuntiva “ou”. Há de se examinar, assim, se a

RE 574706 / PR

conclusão a que chegou a Corte de origem, refutando a defesa sobre a inconstitucionalidade de ter-se a incidência do tributo sobre o ICMS, incluindo este no que se entende como faturamento, conflita, ou não, com o dispositivo constitucional. A tríplice incidência da contribuição para financiamento da previdência social, a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, foi prevista tendo em conta a folha dos salários, o faturamento e o lucro. As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento não de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente. Por isso mesmo, esta Corte glosou a possibilidade de incidência da contribuição, na redação primitiva da Carta, sobre o que pago àqueles que não mantinham vínculo empregatício com a empresa, emprestando, assim, ao vocábulo “salários”, o sentido técnico-jurídico, ou seja, de remuneração feita com base no contrato de trabalho – Recurso Extraordinário nº 128.519-2/DF. Jamais imaginou-se ter a referência à folha de salários como a apanhar, por exemplo, os acessórios, os encargos ditos trabalhistas resultantes do pagamento efetuado. Óptica diversa não pode ser emprestada ao preceito constitucional, revelador da incidência sobre o faturamento. Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços. A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de

RE 574706 / PR

premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: “se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” - RTJ 66/165. Conforme salientado pela melhor doutrina, “a Cofins só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas”. *A contrário sensu*, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins. Há de se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência. Por isso mesmo, o artigo 110 do Código Tributário Nacional conta com regra que, para mim, surge simplesmente pedagógica, com sentido didático, a revelar que:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de

RE 574706 / PR

direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias.

Da mesma forma que esta Corte excluiu a possibilidade de ter-se, na expressão “folha de salários”, a inclusão do que satisfeito a administradores, autônomos e avulsos, não pode, com razão maior, entender que a expressão “faturamento” envolve, em si, ônus fiscal, como é o relativo ao ICMS, sob pena de desprezar-se o modelo constitucional, adentrando-se a seara imprópria da exigência da contribuição, relativamente a valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço, como é o relativo ao ICMS. Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria. Admitir o contrário é querer, como salientado por Hugo de Brito Machado em artigo publicado sob o título “Cofins - Ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota”, em “CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - PROBLEMAS JURÍDICOS”, que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria. Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, ao valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerado, isso sim, um desembolso.

Por tais razões, conheço deste recurso extraordinário e o provejo para, reformando o acórdão proferido pela Corte de origem, julgar parcialmente procedente o pedido formulado na ação declaratória intentada, assentando que não se inclui na

RE 574706 / PR

base de cálculo da contribuição, considerado o faturamento, o valor correspondente ao ICMS. Com isso, inverte os ônus da sucumbência, tais como fixados na sentença prolatada.

Após a tormenta, sempre vem a calmaria. O que inicialmente imaginei foi uma mudança de entendimento do Tribunal quanto à não incidência da contribuição sobre o valor do ICMS. Mas vejo que se confirmaria a óptica do precedente.

Digo não ser o ICMS fato gerador do tributo, da contribuição. Digo também, reportando-me ao voto, que, seja qual for a modalidade utilizada para recolhimento do ICMS, o valor respectivo não se transforma em faturamento, em receita bruta da empresa, porque é devido ao Estado. E muito menos é possível pensar, uma vez que não se tem a relação tributária Estado-União, em transferir, numa ficção jurídica, o que decorrente do ICMS para o contribuinte e vir a onerá-lo.

Acompanho Vossa Excelência, portanto, provendo o recurso, que é do contribuinte.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706

PROCED. : PARANÁ

RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA

RECTE.(S) : IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA

ADV.(A/S) : LUIS AUGUSTO DE OLIVEIRA AZEVEDO (52344/RS) E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) : ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE (1103A/DF)

RECD.(A/S) : UNIÃO

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

Decisão: Após o voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Presidente), dando provimento ao recurso extraordinário, no que foi acompanhada pelos Ministros Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, e os votos dos Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso e Dias Toffoli, negando provimento ao recurso, o julgamento foi suspenso para colher os votos dos Ministros Gilmar Mendes e Celso de Mello na próxima assentada. Falaram: pela recorrente, o Dr. André Martins de Andrade e o Dr. Fábio Martins de Andrade; pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e, pela Procuradoria-Geral da República, o Vice-Procurador-Geral da República, Dr. José Bonifácio Borges de Andrada. Plenário, 09.03.2017.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso e Edson Fachin.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. José Bonifácio Borges de Andrada.

p/ Doralúcia das Neves Santos
Assessora-Chefe do Plenário

15/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: Senhora Presidente, mais uma vez, o Tribunal vê-se diante da importante controvérsia em torno da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Não é a primeira oportunidade em que enfrentamos essa questão e minha posição é de todos conhecida. Ainda assim, a importância do caso e do precedente que estamos a firmar obriga-me a reexaminar a questão constitucional-tributária em tela e repisar os fundamentos que me convenceram em assentada anterior.

Pedindo vênias aos colegas que entendem de forma diversa e, em especial, à nossa Presidente, Ministra Cármen Lúcia, que, como de costume, brindou-nos com voto de elevado nível técnico, vou consignar minha posição em sentido oposto, na mesma linha do que aduzi no julgamento do RE 240.785, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, DJe 16.12.2014.

Explico a seguir o porquê:

Estruturei meu voto da seguinte forma:

I – Breve resumo do caso;

II – Questão constitucional;

III – Histórico da evolução da questão constitucional;

IV – Estado do debate;

V – Mérito;

VI – Conceito constitucional de faturamento e inviabilidade de interpretação da Constituição conforme as leis;

VII – Hipertrofia do controle judicial?;

VIII – Consequências do julgamento;

IX – Um novo caso dos precatórios?; e

X - Conclusão

RE 574706 / PR

I

Breve resumo do caso

Trata-se de recurso extraordinário interposto por Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

“TRIBUTÁRIO - ICMS - INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS. O ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS”.

Na origem, cuida-se de mandado de segurança preventivo, com pedido de liminar, contra ato da Delegacia da Receita Federal de Curitiba/PR, argumentando a existência de direito líquido e certo de excluir da base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) os valores correspondentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), impedindo que a autoridade coatora venha a lançar e exigir o presente tributo em relação à referida base de cálculo, bem como o reconhecimento do direito à compensação ou restituição dos valores pagos.

Em primeiro grau, o juiz julgou procedente o pedido e concedeu a segurança pleiteada para reconhecer o direito da impetrante de excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS a parcela relativa ao ICMS destacado da nota fiscal, bem como para declarar seu direito de compensar os valores indevidamente recolhidos a esse título, observado o prazo prescricional.

Em segundo grau, o TRF-4 deu provimento à apelação da Fazenda Nacional e ao reexame necessário, considerando que o ICMS integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. No voto vencedor, argumenta-se que o ICMS integra a sua própria base de cálculo. Portanto, também integra o faturamento, não sendo algo que se acrescenta ao preço, mas algo que incide sobre o preço. Com efeito, o consumidor não paga o preço

RE 574706 / PR

mais o tributo, ele paga o preço e sobre o preço incide o tributo pago pelo vendedor. A mesma inteligência aplica-se à COFINS.

No recurso extraordinário, interposto pelo contribuinte, aponta-se violação ao art. 195, inciso I, alínea “b”, do texto constitucional.

Nas razões recursais, sustenta-se a impossibilidade de parcela do ICMS compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Alega-se que a natureza do ICMS vai de encontro ao conceito de faturamento, logicamente nele não se enquadrando. Argui-se que a parcela relativa ao ICMS não constitui patrimônio ou riqueza da empresa, tratando-se, única e exclusivamente, do ônus fiscal ao qual está sujeita.

Esta Corte reconheceu a repercussão geral da questão constitucional da matéria (RE-RG 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno – meio eletrônico, DJe 16.5.2008).

A Procuradoria-Geral da República (PGR) manifestou-se, na última Sessão Plenária, no sentido do provimento do recurso, na linha do que foi decidido no RE 240.785, valendo-se do voto do Ministro Celso de Mello naquela assentada.

Feito esse breve relato, passo ao exame da questão constitucional suscitada neste caso.

II

Questão constitucional

A questão constitucional que aqui se apresenta diz respeito à possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

As referidas contribuições incidem sobre o **faturamento das pessoas jurídicas de direito privado**, definido como a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei 1.598/1977, consoante os arts. 2º e 3º da Lei 9.718/98, com redação dada pela Lei 12.973/2014.

Portanto, um parâmetro importante para a solução da questão é o **conceito jurídico-constitucional de faturamento**, elencado como uma das possíveis bases tributáveis para as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, nos termos do art. 195, inciso I, “b”,

RE 574706 / PR

da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional 20/1998, *verbis*:

“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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

b) a receita ou o **faturamento**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)”.

O problema reside, assim, em saber se o ICMS destacado nas notas fiscais de vendas de mercadorias ou serviços integra o conceito de faturamento, para fins de cobrança do PIS e da COFINS.

III

Histórico do enfrentamento da questão constitucional

A questão relativa à inclusão de tributos indiretos na base de cálculo de tributos sobre faturamento não é nova nos Tribunais pátrios.

Na ordem constitucional pretérita, o extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) editou a Súmula 191, assentando que *“é compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes”* (Segunda Seção em 5.11.1985).

Ainda antes da Constituição de 1988, o TFR editou a Súmula 258, consignando que *“inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM”*. Tal súmula, a propósito, influenciou o posicionamento dos Tribunais Regionais Federais e do próprio Superior Tribunal de Justiça durante anos.

Na edição da Súmula, o TFR tomou como referência o Incidente de Uniformização de Jurisprudência em Apelação Cível, assim ementado:

RE 574706 / PR

“TRIBUTÁRIO. ICM. PIS. BASE DE CÁLCULO.

I — O valor a ser recolhido a título de PIS incide sobre o faturamento da empresa. No conceito de faturamento está inserido o lucro operacional da empresa, pelo que não se pode excluir as parcelas do ICM, porquanto estas estão insertas no conceito de lucro operacional ou capacidade econômica da empresa.

II — O ICM integra, para todos os efeitos, o preço final da mercadoria, pelo que não se pode excluí-lo da base de cálculo para o PIS. Precedentes.

III — Jurisprudência uniformizada no sentido de incluir-se o ICM na base de Cálculo para o PIS”. (AC 123.073-MG, da Segunda Seção do TFR, Rel. Min. Pedro Aciole, DJ 3.10.88)

O TFR resolveu a questão com base na legislação infraconstitucional, considerando o disposto no art. 2º, § 7º, do Decreto-lei 406/68, consoante o qual *“o montante do Imposto de circulação de mercadorias – ICM integra a base de cálculo do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”*; e o previsto no art. 3º, “b”, da Lei Complementar 7/70, segundo o qual, o Fundo de Participação do PIS será constituído por recursos próprios da empresa, calculados com base no seu faturamento.

Após a Constituição de 1988, diversos foram os julgados dos Tribunais Regionais Federais que reconheceram a incidência do PIS sobre o ICM. Cito, a propósito, os seguintes precedentes das Cortes Regionais Federais: REO 8924/SP, TRF 3ª Região, 3ª Turma, Rel. Des. Américo Lacombe, DOE 10.12.90; AC 89.01.25229, TRF 1ª Região, 4ª Turma, Rel. Des. Fed. Eliana Calmon, DJ 19.3.90; e Proc. 8902007910/RJ, TRF 2ª Região, 2ª Turma, Rel. Des. Fed. Julieta Luiz.

O recém-criado Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, em 15.12.1992, editou a Súmula 68, assentando que *“a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”*. A edição de tal Súmula teve como referência, dentre outros precedentes, os Recursos Especiais 8542/SP, 8.600/SP e 8.541/SP, este último assim ementado:

RE 574706 / PR

“TRIBUTÁRIO. PIS. PARCELA PREVISTA NO ART. 36 (sic), B, DA LEI COMPLEMENTAR N. 7/70. BASE DE CÁLCULO. ICM. O TRIBUTO EM REFERÊNCIA INTEGRAL, PARA TODOS OS EFEITOS, O PREÇO FINAL DA MERCADORIA, RAZÃO PELA QUAL NÃO PODE SER EXCLUÍDO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS. INTELIGÊNCIA DO DISPOSITIVO LEGAL SOB APRECIÇÃO. RECURSO PROVIDO”. (STJ, 2ª Turma, Resp. 8.541/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 25.11.1991)

Posteriormente, o STJ editou a Súmula 94, consignando que “*a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL*”. O FINSOCIAL, a propósito, instituído pelo Decreto-lei 1.940/1982, era um tributo incidente sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, sendo considerado predecessor da COFINS, cuja base de cálculo ora se discute.

Nos precedentes que deram origem à Súmula 94, destaca-se a aplicação analógica da antiga Súmula 258 do TFR ao Finsocial, o que evidencia a força dos precedentes do extinto Tribunal Federal. Confirma-se, por exemplo, o Resp 16.521/DF, Rel. Min. Garcia Vieira, STJ, 1ª Turma, DJ 6.4.1992.

Mais recentemente, o STJ, em recursos representativos de controvérsia, assentou que “*é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, a priori, ao princípio da capacidade contributiva*”. (Resp 1.144.469/PR, Redador para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, DJe 2.12.2016)

No caso da incidência da COFINS e do PIS sobre o ICMS, aquela Corte fixou a seguinte tese: “*O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe o seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações*”. (Resp 1.144.469/PR, Redator para acórdão Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, DJe 2.12.2016)

A mesma inteligência havia sido aplicada à incidência das

RE 574706 / PR

contribuições sobre a parcela relativa ao ISSQN, consoante o Resp. 1.330.737/SP: *“valor suportado pelo beneficiário do serviço, nele incluindo a quantia referente ao ISS, compõe o conceito de faturamento para fins de adequação à hipótese de incidência do PIS e da COFINS”*. (Resp 1.330.737/PR, Rel. Min. OG Fernandes, 1ª Seção, DJe 10.6.2015)

Pois bem. Nas primeiras oportunidades em que instada a manifestar-se acerca da inclusão do extinto ICM sobre a base de cálculo do PIS, **esta Corte negou provimento ao recurso do contribuinte, considerando que a questão tinha sido resolvida com base em normas infraconstitucionais e que a violação à Constituição, se existente, era indireta e/ou reflexa**. Trago, a propósito, os seguintes precedentes:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. ICM. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. ACÓRDÃO PROFERIDO NA INSTÂNCIA ORDINÁRIA QUE DIRIMIU A CONTROVÉRSIA À LUZ DAS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO, CONHECIDO E PROVIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DE DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. CONTROVÉRSIA AFETA À NORMA INFRACONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO INDIRETA E REFLEXA. NÃO CONHECIMENTO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. A controvérsia posta nos autos foi dirimida pela instância ordinária à luz da doutrina e em face da legislação infraconstitucional. Nenhuma exegese fora emprestada à norma constitucional atinente à matéria. Por isso, a única irresignação cabível contra aquela decisão era o Recurso Especial, não sendo de agitar-se a preclusão da matéria constitucional, em razão da não interposição de recurso extraordinário.

2. Para dissentir do aresto proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, que entendeu pela inclusão na base de cálculo do PIS da parcela relativa ao ICM, necessária a apreciação do tema frente à legislação ordinária, o que é

RE 574706 / PR

inadmissível nesta instância recursal.

3. Agravo regimental não provido”. (RE 178.361 AgR, Rel. Min. Maurício Correa, Segunda Turma, DJ 25.10.1996)

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ALEGAÇÃO A SER AFERIDA A PARTIR DA INTERPRETAÇÃO DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE.

A alegação de vulneração a preceito constitucional, capaz de viabilizar a instância extraordinária, há de ser direta e frontal, e não aquela que demandaria interpretação de normas ordinárias e reapreciação da matéria fática. Agravo regimental a que se nega provimento”. (AI 141.487-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Maurício Correa, DJ 23.5.1997)

O RE 240.785, da relatoria do Ministro Marco Aurélio, foi o *leading case* no tocante à incidência da COFINS sobre o ICMS. **Seu julgamento começou em 1999**, foi suspenso em função de pedido de vista do Ministro Nelson Jobim, só tendo sido retomado anos mais tarde.

Antes do julgamento definitivo do RE 240.785, a Corte teve, ainda, que analisar outros dois processos versando sobre a mesma questão: um de controle concentrado e outro sob a sistemática da repercussão geral.

De fato, em 2007, o Presidente da República propôs a Ação Declaratória de Constitucionalidade 18, tendo por objeto o art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, a fim de se legitimar a inclusão na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP dos valores pagos a título de ICMS e repassados aos consumidores no preço dos produtos ou serviços.

Em 2008, o Tribunal reconheceu a repercussão da matéria constante do presente recurso (RE-RG 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno – meio eletrônico, DJe 16.5.2008).

Importante destacar, ainda, que, em agosto de 2008, o Tribunal, no julgamento da ADC 18-MC, deferiu medida cautelar para suspender o julgamento de todas as demandas que envolvam a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei 9.718/98 (ADC 18 MC, Rel. Min. Menezes Direito,

RE 574706 / PR

Tribunal Pleno, DJe 23.10.2008).

O RE 240.785 teve seu julgamento concluído apenas em 2014, no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo da COFINS, uma vez que não faz parte do conceito de faturamento.

Dentre as razões de decidir, sustentou-se, em síntese, que o faturamento representa o produto de atos que incrementam a riqueza do contribuinte. Ademais, considerou-se a posição do contribuinte como um mero intermediário, recebendo do consumidor a quantia relativa ao ICMS e repassando-a ao Estado. E que, ao tributar-se a referida parcela, estar-se-ia violando o princípio da capacidade contributiva.

O julgado ficou assim ementado:

“TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento”. (RE 240.785, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014)

Naquela oportunidade, acompanhei a divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau, no sentido de que o ICMS ingressa no patrimônio do vendedor do produto, na medida em que compõe seu preço e integra seu faturamento, assim como os demais custos e gravames das operações comerciais.

Pois bem. Descrevo a evolução histórica, para chamar atenção que o RE 240.785 foi o primeiro precedente desta Corte, não submetido à sistemática da repercussão geral, **a reverter a posição consolidada durante décadas no sentido de que os tributos indiretos integram a base de cálculo de outros incidentes sobre o faturamento ou sobre a receita bruta das pessoas jurídicas.**

RE 574706 / PR

IV

Estado do debate

No julgamento iniciado no dia 9.3.2017, a Ministra Cármen Lúcia, relatora, votou pelo provimento ao recurso extraordinário para excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS. Seu voto se funda na sistemática da não cumulatividade do ICMS.

Sua Excelência sustentou que:

“(...) parte do valor do ICMS destacado na ‘fatura’ é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que contabilmente, seja escriturado, não guarda expressa a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições”.

E sintetizou:

“o regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”.

O Ministro Edson Fachin inaugurou a divergência. Partiu da premissa de que o conceito jurídico-constitucional de faturamento se traduz na somatória de receitas resultantes das atividades empresariais, e não apenas da venda de bens e serviços correspondentes à emissão das faturas.

Sua Excelência asseverou que a receita bruta significa uma oscilação patrimonial nova e positiva, e não um incremento no patrimônio do contribuinte, uma vez que há receita também em casos de venda com

RE 574706 / PR

prejuízo.

Dessa forma, concluiu que o valor do ICMS destacado e recolhido referente a uma operação integrará a receita efetiva do contribuinte, pois gerará oscilação patrimonial positiva, independentemente da motivação do surgimento da obrigação tributária ou da destinação final desse numerário ao Estado.

Diante disso, negou provimento ao recurso extraordinário, propondo a fixação da seguinte tese:

“O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela sociedade empresária, compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS e à COFINS, por ser integrante do conceito de receita bruta, base de cálculo das referidas exações”.

O Ministro Roberto Barroso acompanhou a divergência, destacando que o constituinte originário fez uma escolha, uma opção constitucional, ao eleger o faturamento como uma das bases de cálculo das contribuições sociais. Poderia ter escolhido, por exemplo, a receita líquida, mas não o fez.

Afirmou que caso se extraia do faturamento tudo aquilo que for considerado despesa, estar-se-á tributando o lucro.

O recorrente teria pretendido fazer crer que é um mero arrecadador e repassador para o Erário, o que não seria verdade porque o ICMS, no caso, não é retido na fonte. Diversos poderiam ser os destinos para a verba recebida a título de ICMS, como, por exemplo, o investimento no mercado financeiro até o seu efetivo recolhimento.

Finalizou sustentando que o conceito constitucional de faturamento é aberto e que o fato de o ICMS compor a base de cálculo da COFINS não ofende o art. 195, inciso I, da Constituição.

A Ministra Rosa Weber acompanhou a relatora. Asseverou que a solução da questão envolve a compreensão dos conceitos de receita bruta, receita líquida e faturamento, em relação aos quais não há concordância na doutrina ou na jurisprudência.

RE 574706 / PR

Reiterou o posicionamento no RE 606.107/RS, de sua relatoria, relativo à incidência de PIS/COFINS não cumulativos sobre valores recebidos a título de transferência de ICMS (tema 283 da sistemática de repercussão geral).

Afirmou que o conceito de receita, tal como acolhido no art. 195, I, “b”, da Constituição, não se confunde com o conceito contábil.

Nas suas palavras:

“Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário”.

E concluiu:

“Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública”.

O Ministro Luiz Fux acompanhou a relatora. Asseverou que o Direito Tributário, pela sua posição enciclopédica, vale-se de conceitos de outros ramos do Direito, havendo disposição no Código Tributário Nacional no sentido de que o Direito Tributário deve ser fiel aos conceitos existentes de direito privado e de direito público. **Buscou, assim, o conceito de faturamento no Direito Comercial, na Lei 6.404/1976 (Lei das S.A.), que regula o faturamento das empresas.**

Sustentou que é uma “meia-verdade” a afirmação de que quando a

RE 574706 / PR

Constituição pretende que se exclua de um imposto um determinado fator tributário, ela o deve fazer textualmente.

Dessa afirmação não se poderia deduzir que é possível incluir na base de cálculo de um tributo fatores tributários que não representam o fato gerador do tributo. Portanto, no caso concreto, a omissão da Constituição não significa que ela tenha autorizado a inclusão do ICMS no faturamento.

Concluiu, citando o voto do Ministro Celso de Mello no RE 240.785, que a integração do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS traria como inaceitável consequência o fato de os contribuintes passarem a calcular suas exações com base em receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro no qual se deu a operação.

O Ministro Dias Toffoli também acompanhou a divergência. Principiou o voto afastando o argumento de que o ICMS não é faturamento nem receita.

Asseverou que, embora o adquirente possa arcar com o ônus financeiro do ICMS e de outros gastos próprios da exploração da atividade econômica – como o custo da mão de obra e o da energia elétrica –, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, o qual decorre de uma relação contratual firmada com a vendedora ou com a prestadora de serviços.

As vendedoras ou prestadoras, por sua vez, não exercem nem fazem intermediação do exercício do *jus imperii* relativo ao imposto sobre o adquirente, mas sim auferem receita ou faturamento originários da aludida relação contratual.

E concluiu: *“o ônus financeiro do ICMS transferido, por meio do preço convencionado da mercadoria ou do serviço, para dentro da receita ou do faturamento está abrangido pela materialidade do PIS/COFINS”*.

O Ministro Ricardo Lewandowski acompanhou a relatora. Destacou, na linha do voto do Ministro Marco Aurélio no RE 240.785, que o conceito de faturamento diz respeito à riqueza própria.

Acompanhou o Ministro Luiz Fux ao entender que o Direito Tributário não pode aurir os seus conceitos a partir de uma plataforma

RE 574706 / PR

metafísica. Seria preciso compreender o conceito de faturamento tal como fazem os comerciantes e as empresas que precisam recolher os tributos correspondentes.

O faturamento sempre teria sido entendido como receita oriunda da venda de mercadorias e de prestação de serviços.

Concluiu que não se pode considerar como ingresso tributável uma verba recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro, que é o Estado. Tratar-se-ia de um fenômeno de “mero trânsito contábil”, conforme ensinamentos do tributarista Roque Carrazza.

Adiantando voto, o Ministro Marco Aurélio manifestou-se no sentido de também acompanhar a relatora, reportando-se ao seu voto proferido no RE 240.785.

Sua Excelência destacou que o ICMS não é fato gerador da contribuição e, ainda, apontou que seja qual for a modalidade/método para recolher o ICMS, o valor respectivo não se converte em faturamento da empresa ou receita bruta, porque é devido ao Estado.

Eis o quadro com que nos deparamos até o momento. Temos cinco votos pelo provimento do recurso extraordinário, acolhendo a pretensão do contribuinte, e, por ora, três votos pelo desprovimento do apelo extremo.

Somarei meu voto aos que negam provimento ao recurso, na linha do que já assentei quando do julgamento do RE 240.785/MG.

V

Mérito

Com efeito, não vejo razão para alterar minha posição quanto ao tema em deslinde.

Reitero aqui todos os fundamentos que consignei no voto que formulei no RE 240.785/MG e que me fizeram concluir pela constitucionalidade da incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS

RE 574706 / PR

sobre a parcela destacada de ICMS incidente nas vendas de mercadorias e serviços.

Enumero minhas razões de decidir e explico cada uma delas com vagar a seguir:

a) o ICMS integra a própria base de cálculo (o chamado cálculo por dentro), evidenciando que o imposto indireto compõe o valor da operação de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços;

b) a hipótese de incidência e a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, tributos reais, estão relacionadas à realidade econômica bruta, sendo irrelevante se as operações são superavitárias ou não;

c) a exclusão do ICMS da base de cálculo aproxima indevidamente a COFINS da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL);

d) a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS gera consequências perversas ao sistema tributário e ao financiamento da seguridade social, tais como, a busca por novas fontes de financiamento ou o aumento de alíquota para fazer face às perdas de receitas, as quais são necessárias para o cumprimento dos encargos do Estado Social, e o aumento de complexidade e do custo de administração do sistema tributário;

e) o ICMS destacado na nota fiscal não é automaticamente transferido ao Erário, nem o contribuinte é um mero intermediário entre o consumidor e a fazenda pública nessa transferência;

f) o expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua torna ainda mais complexo e oneroso nosso sistema tributário.

Passo a detalhar cada uma dessas razões.

A) O ICMS integra a sua própria base de cálculo

RE 574706 / PR

Este Tribunal apreciou a questão relativa à incidência do ICMS sobre o próprio montante do tributo. É o chamado cálculo do ICMS “por dentro”.

Com efeito, na sessão de 23.6.1999, o Plenário do STF, vencido apenas o Min. Marco Aurélio, pacificou o entendimento no sentido de que a quantia referente ao ICMS faz parte do “conjunto que representa a viabilização jurídica da operação” e, por isso, integra sua própria base de cálculo. Trata-se do RE 212.209/RS, Redator para o acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 14.2.2003, com a seguinte ementa:

“Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido”.

Em outras palavras, a base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988 c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação.

O voto do Min. Ilmar Galvão proferido na oportunidade foi, mais uma vez, bastante elucidativo quanto à possibilidade de incidência por dentro de tributos:

“Sr. Presidente, não é a primeira vez que esta questão é discutida no Supremo Tribunal Federal. Já tive ocasião de relatar casos análogos, não só aqui mas também no STJ. Esse, aliás, não poderia ser um assunto novo, se o DL n. 406 está em vigor há trinta anos. Não seria somente agora que o fenômeno da superposição do próprio ICMS haveria de ser identificado.

Vale dizer que, se a tese ora exposta neste recurso viesse a prevalecer, teríamos, a partir de agora, na prática, um novo imposto. Trinta anos de erro no cálculo do tributo.

Em votos anteriores, tenho assinalado que o sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre

RE 574706 / PR

tributo. Não há norma constitucional ou legal que vede a presença, na formação da base de cálculo de qualquer imposto, de parcela resultante do mesmo ou de outro tributo, salvo a exceção, que é a única, do inciso XI do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição, onde está disposto que o ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

(...)

Se, na verdade, não pudesse haver tributo embutido na base de cálculo de um outro tributo, então não teríamos que considerar apenas o ICMS, mas todos os outros. O problema se mostra relativamente à contribuição para o IAA e para o IBC, não havendo como afastar essas contribuições da base de cálculo do ICMS.

Por que, então, o problema em torno do ICMS sobre ICMS e não do ICMS sobre o IPI, sobre as contribuições (COFINS, PIS)? Na verdade, o preço da mercadoria, que serve de base de cálculo ao ICMS, é formado de uma série de fatores: o custo; as despesas com aluguel, empregados, energia elétrica; o lucro; e, obviamente, o imposto pago anteriormente. O problema, diria que é até de ordem pragmática, em face da dificuldade, quase incontornável, de eliminar-se da base de cálculo de um tributo tudo o que decorreu de tributação.

O inciso do art. 34 do ADCT, sobre energia elétrica, é a prova do afirmado, ao estabelecer que o imposto é cobrado sobre o valor da operação final. É assim que o ICMS incide.

Peço vênia, portanto, para não conhecer do recurso”. (Voto do Min. Ilmar Galvão no RE 212.209/RS, Redator para o acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 14.2.2003) (grifo nosso)

O tema foi novamente apreciado no julgamento do RE 582.461, de minha relatoria, DJe 18.8.2011, oportunidade em que o Tribunal reafirmou sua posição no sentido da constitucionalidade da inclusão do

RE 574706 / PR

montante devido a título de ICMS em sua própria base de cálculo. A decisão está assim ementada:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea i no inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a inteiro, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado "por dentro" em ambos os casos. [...] 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento". (grifo nosso)

Destarte, assentou-se, de maneira inequívoca, que o montante

RE 574706 / PR

referente ao ICMS **constitui parte do valor final da operação de compra e venda ou prestação de serviço.**

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

“Nos regimes de tributação *ad valorem*, são admitidas diversas formas de incidência de alíquotas. Basicamente, elas podem ser grupadas em três categorias: proporcionais, por dentro e por fora. A opção por uma delas decorrerá exclusivamente e sempre da legislação de regência, informada pela técnica de tributação mais adequada.

Na incidência proporcional, o tributo devido é calculado pela aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo. São exemplos dessa hipótese o IPI e o imposto de importação. No IPI, a base de cálculo definida no CTN é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, sem que se faça qualquer menção à inclusão do próprio imposto em sua base de cálculo. Por conseguinte, um aumento de 10% na alíquota implica aumento de 10% no imposto devido.

Na incidência por dentro, o tributo goza da peculiar condição de integrar sua própria base de cálculo. É o caso do ICMS, conforme preceituam o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea i, da Constituição e o art. 13, § 1º, da Lei Complementar nº 87. Ainda que possa parecer estranho para leigos, aumento de 10% na alíquota do ICMS significa aumento de 11,11% no imposto devido.

A base de cálculo do ICMS, na conformidade com a Lei Complementar nº 87, é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. Portanto, no caso de saídas de um estabelecimento industrial o ICMS e o IPI têm a mesma base de cálculo, observadas as seguintes peculiaridades quanto à tributação reflexa: o IPI incide sobre o ICMS, pois de acordo com o texto constitucional esse imposto estadual é parte integrante do valor da operação; por sua vez, o ICMS, ressalvados as situações previstas no art. 155, §2, XI, da Constituição, também incide sobre o IPI.

RE 574706 / PR

Constituem outros exemplos da incidência por dentro: a contribuição social incidente sobre a folha de salário e a devida pelo empregado, previstas, respectivamente, no inciso I, a, e no inciso II do art. 195 da Constituição. No primeiro caso, a contribuição ao incidir sobre a folha de salário incide, em consequência, sobre a contribuição do empregado; no outro, a contribuição do empregado ao incidir sobre o valor bruto da remuneração incide, por conseguinte, sobre ela mesma.

Inclusões ou exclusões na incidência por dentro, tal como ocorre no imposto de renda, são as previstas na legislação aplicável, como é o caso da expressa exclusão da incidência do imposto sobre a contribuição do empregado.

Por fim, no tocante à incidência por fora, o tributo é excluído de sua base de cálculo previamente à determinação do montante devido. Era o que acontecia com a CSLL, desde sua instituição até o advento da Lei nº 9.316, de 1996. O mesmo aumento de 10% na alíquota, nessa hipótese, resultaria em aumento de 9,09% do tributo devido.

A ampla diversidade dos exemplos apontados serve apenas para demonstrar que não é inusitado, no modelo tributário brasileiro, um tributo incluir, em sua base de cálculo, ele próprio ou outro tributo. Houvesse algum impedimento de incidência reflexa, o ICMS e as contribuições sociais deveriam ser excluídos da base de cálculo do IPI, o imposto de importação e as contribuições sociais da base de cálculo do ICMS, as contribuições sociais da base de cálculo do ISS e delas mesmas, etc. Ao fim e ao cabo, haveria uma verdadeira subversão do sistema tributário brasileiro sem motivação razoável. (MACIEL, Everardo & SCHONTAG, José Antônio. **O ICMS e a Base de Cálculo da COFINS**, Valor Econômico, edição de 2.8.2002).

Em suma, o ICMS integra a própria base de cálculo e, portanto, compõe o valor da operação de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços.

RE 574706 / PR

B) Hipótese de Incidência e Base de Cálculo da COFINS: realidade econômica bruta

A hipótese de incidência e a base de cálculo da COFINS circunscrevem realidade econômica bruta, qual seja: o *faturamento*, entendido como *receita bruta do contribuinte*, isto é, o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços (RE 150.755/PE, Redator para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20.8.1993 e ADC 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.6.1995).

Ressalte-se que a EC 20/1998, ao alterar o art. 195 do texto constitucional, não modificou essa orientação, uma vez que apenas incluiu, ao lado das receitas de venda de mercadorias e prestação de serviços, outras formas de receitas (*v.g.* aluguéis, prêmios de seguros etc.). Isto é, a referida emenda constitucional apenas alargou a base de cálculo da COFINS, sem retirar ou substituir qualquer conteúdo preexistente.

Assim, inequivocamente, a COFINS não incide sobre a renda, sobre o incremento patrimonial líquido, que considera custos e demais gastos que viabilizaram a operação (como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro), mas sobre o produto das operações (antes da EC 20/1998: as operações restringiam-se a vendas e prestações de serviços), da mesma maneira que outros tributos como o ICMS e o ISS.

No clássico estudo dos professores Richard e Peggy Musgrave, destaca-se a diferença entre a *tributação sobre a renda* e a *tributação sobre as vendas*:

“Os impostos sobre as vendas são análogos aos impostos sobre a renda sob o aspecto de que eles são aplicados aos fluxos gerados na produção do produto corrente. Mas eles diferem em relação a outros aspectos. Enquanto os impostos sobre a renda são aplicados do lado dos vendedores nas transações dos fatores de produção (isto é, sobre a renda líquida recebida pelas famílias), os impostos sobre as vendas são aplicados do lado dos vendedores nas transações dos produtos (isto é, sobre as receitas brutas das firmas de negócios). [...]”

RE 574706 / PR

Além do mais, os impostos sobre vendas aplicadas aos bens de consumo e, como veremos, a maioria dos impostos sobre vendas são deste tipo podem ser considerados equivalentes aos impostos aplicados nas compras dos correspondentes itens de consumo pelas famílias [...].

Finalmente, o aspecto mais importante é que os impostos sobre vendas diferem do imposto de renda na medida em que eles são impostos *in re* ao invés de impostos sobre pessoas. Como tais, eles não levam em conta as características pessoais dos consumidores em contraste com o que ocorre no caso do imposto sobre a renda das pessoas físicas com suas isenções, deduções e alíquotas progressivas".(MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Trad. De Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1980. p. 275-276). (grifo nosso)

Com efeito, a imposição sobre o produto de vendas e prestação de serviços como ocorre com a COFINS, o ICMS e o ISS cuida de tributo real (*Objektsteuer*), que não exige a observação das circunstâncias pessoais do contribuinte (*ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen*) [cf. TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2005. p. 423, § 12 Rn. 1; e BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 7ª ed. Heidelberg: C.F. Muller, 2004. p. 21 Rn 83].

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

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

RE 574706 / PR

lucro, custos diretos, custos indiretos ou ônus tributário.

A rigor, nos tributos reais, é irrelevante se a operação é superavitária ou deficitária; se houve lucro ou prejuízo; ou se incidem outros tributos, sejam federais, estaduais, municipais ou estrangeiros. Somente o valor final da operação interessa à tributação sobre atividades negociais como a compra e venda e a prestação de serviços.

Ora, se a importância correspondente ao ICMS integra o valor da operação final, na linha do decidido pelo Plenário no RE 212.209/RS, constitui também produto da venda ou da prestação de serviço e faturamento do contribuinte, da mesma maneira que os outros fatores do preço das mercadorias e serviços.

Em outras palavras, o montante relativo ao ICMS incorpora-se ao preço, de forma que é pago pelo comprador e é recebido pelo vendedor ou pelo prestador de serviço, ingressando em seu domínio, em consequência da respectiva operação.

Em se tratando de tributos reais, como a COFINS, **a exclusão de qualquer fator que componha seu objeto na espécie, o produto da operação, deve ser expressamente prevista**, seja por meio de imunidade, como no art. 155, § 2º, XI, da Carta Magna que retira o montante do IPI da base de cálculo do ICMS; seja por meio de isenção, como disposto no art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar 70/1991, que excepciona o valor correspondente ao IPI da base de cálculo da COFINS.

De fato, as expressões faturamento e receita bruta, por si só, não distinguem quaisquer ingressos operacionais percebidos nem excluem de antemão qualquer elemento do resultado da operação.

Portanto, montante **subtraído** do resultado das operações, a qualquer título, é exceção à base de cálculo e depende de previsão legal. Interpretação diversa entenderia como inócuos os citados arts. 155, § 2º, XI, da Carta Magna e 2º, parágrafo único, da LC 70/1991, o que não é razoável.

C) Exclusão do ICMS da Base de Cálculo aproxima indevidamente a COFINS da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

RE 574706 / PR

A exclusão do montante do produto das operações, sem expressa determinação normativa, importa ruptura no sistema da COFINS e aproxima indevidamente a contribuição sobre o faturamento daquela sobre o lucro.

Com efeito, se excluída da base de cálculo da COFINS a importância correspondente ao ICMS, questiono: **por que não retirar o valor do ISS, do Imposto de Renda, do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, das taxas de fiscalização, da taxa do IBAMA, do PIS, além da própria COFINS?**

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

Além disso, também não impressiona o argumento de que o valor do ICMS seja destinado não ao contribuinte, mas ao estado federado. De fato, é necessário dissociar o preço das mercadorias e serviços, ou seja, o *quantum* entregue pelo comprador e recebido pelo vendedor, das obrigações decorrentes e atreladas à operação.

Caso contrário, também as comissões de intermediários, a participação dos empregados, *royalties*, licenças, direitos autorais, seguro, frete, despesas aduaneiras, além de tarifas de crédito, por exemplo, também deveriam ser subtraídas do resultado.

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

Rigorosamente, os fundamentos aqui apresentados para excluir o ICMS da base de cálculo da COFINS poderiam também ser aplicados para afastar diversos custos que viabilizam as operações de compra e venda e de prestação de serviço, sejam de natureza tributária, sejam de natureza civil.

Ainda que transferido apenas temporariamente ao contribuinte,

RE 574706 / PR

qualquer parcela do valor do preço das vendas e dos serviços (após a EC 20/1998, também outras operações) irrefutavelmente faz parte do faturamento. De fato, após a entrega do numerário, o contribuinte dispõe dela da forma que entender conveniente: utilizando para quitar outros débitos que vencem primeiro, movimentando como capital de giro até a apuração, investindo em aplicações financeiras, etc.

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

Na linha do voto do Ministro Roberto Barroso, o constituinte originário e derivado previu, no art. 195, um elenco de bases tributárias para o financiamento da seguridade social. Previu o lucro de forma separada do faturamento, o que significa que não se trata da mesma materialidade.

D) ICMS destacado não é transferido automaticamente ao Erário

É certo que, em notas fiscais, destaca-se o valor do ICMS do valor das mercadorias e serviços (art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar 87/1996). No entanto, esta indicação para fins de controle e de aplicação da sistemática da não cumulatividade não significa que o ICMS deixe de compor o preço de venda das mercadorias.

Em primeiro lugar, conforme já destacado, esta Corte reconheceu no RE 212.209/RS, Redator para o acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 14.2.2003, que **o *quantum* referente ao ICMS compõe o valor da operação e, por isso, também está incluído, como outros custos de viabilização, em sua própria base de cálculo.** Consequentemente, o destaque do ICMS é apenas para controle fiscal, não para diferenciar a natureza da parcela.

Em segundo lugar, frise-se que **o ICMS não funciona como imposto retido.** De fato, o ICMS não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação, mas é recebido pelo vendedor, que o integra ao

RE 574706 / PR

seu caixa, ao seu patrimônio e, apenas ao término do período de apuração, repassa-o ao Estado federado, depois de considerada a compensação de créditos.

Em terceiro lugar, é importante destacar que **nem sempre a totalidade do valor correspondente ao ICMS recebido pelo contribuinte será repassado ao Estado**, seja porque em muitos casos há crédito de operações anteriores a serem considerados, consoante o princípio da não cumulatividade, seja porque o fenômeno da substituição tributária pode ter exigido antes o recolhimento do tributo.

Relativamente à substituição tributária, ressalte-se que o valor do tributo anteriormente recolhido e aquele apurado no momento da operação podem ser distintos (ADI 1851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 25.4.2003). Nesse caso, há disparidade entre o montante incluído no valor do preço e aquele efetivamente repassado ao Estado.

Por fim, o caráter indireto do ICMS tampouco permite afastar seu ingresso no patrimônio do vendedor como receita. Se, por um lado, qualquer contribuinte procura repassar qualquer gravame econômico do tributo quando possível (cf. MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. Trad. Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1980. p. 322), por outro, o contribuinte *de jure* não é obrigado a repassá-lo ao contribuinte *de facto*, como atestam o art. 166 do CTN e a Súmula 546/STF.

Ademais, é cediço em Economia do Setor Público que nem sempre o sujeito passivo da obrigação tributária será, também, aquele que efetivamente irá suportar o ônus tributário. Há, inclusive, um ramo específico da ciência econômica que estuda esse assunto. *É a incidência tributária (tax incidence) ou teoria da incidência fiscal*.

Merecem destaque as três regras de incidência tributária, constantes da obra de Jonathan Gruber, professor do *Massachusetts Institute of Technology* (**Finanças Públicas e Política Pública**, 2ª. ed., Rio de Janeiro: LTC, 2009, p. 317-323).

A primeira e mais importante regra de incidência tributária, segundo o professor, é que a *“carga legal de um imposto não descreve quem*

RE 574706 / PR

efetivamente sofre a carga do imposto”, fazendo sentido a distinção entre incidência legal e incidência econômica. A segunda regra diz que “o lado do mercado sobre o qual o imposto é lançado é irrelevante para a distribuição das cargas do imposto”. Por fim, a terceira regra dispõe que “participantes com oferta ou demanda inelástica assumem a carga do imposto; participante com oferta ou demanda elástica a evitam”.

Portanto, a estrutura do mercado irá determinar quem e em que medida irá suportar, de fato, o ônus tributário.

Outro ponto a ser considerado é que a incidência das contribuições PIS/COFINS independe até mesmo do recebimento do preço acordado pelo contribuinte, tendo em vista o regime legal de competência.

Com efeito, o fato gerador ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda ou de prestação de serviços, ou seja, com a entrega do produto ou a efetiva prestação dos serviços, e não com o recebimento do preço acordado. Eventual inadimplemento pelo consumidor é evento posterior que não compõe a hipótese de incidência das contribuições.

Tal foi o entendimento desta Corte no RE 586.482, Rel. Dias Toffoli, DJe 19.6.2012, sob a sistemática da repercussão geral, cuja ementa a seguir transcrevo:

“TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA. 1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/76). 2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência,

RE 574706 / PR

constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições. 3. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas. 4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva. 5. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento”. (grifo nosso)

Em síntese, o valor referente ao ICMS destacado em nota fiscal não é transferido automaticamente, nem é vinculado ao recolhimento do tributo como se permanecesse intangível no caixa do contribuinte de direito até sua entrega ao erário estadual.

Na realidade, ele constitui disponibilidade econômica que integra o preço e é empregado consoante o discernimento do vendedor, ainda que eventualmente seja contabilizado o ônus tributário, após consideração dos respectivos créditos no período de apuração.

RE 574706 / PR

Posto isso, **não se pode compreender o contribuinte de direito como um mero intermediário, recebendo o ICMS do contribuinte de fato e entregando-o, prontamente, ao Estado. Não procede, portanto, a afirmação aqui aventada de que haveria um mero trânsito do ICMS na contabilidade da empresa.**

E) Consequências para o financiamento da Seguridade Social

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

Na Nota PGFN/CASTF/Nº 1232/2014, destinada à elaboração do Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, a Coordenadoria de Atuação Judicial da PGFN perante o STF (CASTF) estimou a perda de arrecadação da União, caso confirmada a exclusão do ICMS sobre a base de cálculo das contribuições, em 27 bilhões de reais para exercício de 2015, *verbis*:

“Conforme dados da Receita Federal do Brasil, impacto estimado de R\$ 89,44 bilhões, no período de 2003 a 2008. Este valor foi atualizado pela Nota Cetad/Coest nº 146, de 7 de outubro de 2014, utilizando a SELIC como indexador e chegou-se ao seguinte valor: 2003 a 2008: R\$ 133.620,37 milhões, ao qual adicionou-se o período de 2009 a 2014, no valor de R\$ 116.673,68 milhões, **totalizando um valor de devolução aos contribuintes em caso de derrota da União de R\$ 250.294,05 milhões e uma perda de arrecadação projetada para 2015 de R\$ 27,12 bilhões**”. (grifo nosso)

O número já está totalmente superado hoje. O anexo de riscos fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias relativas ao exercício de 2017 fala de um impacto de 250,3 bilhões de reais.

No entanto, mais do que a impressionante cifra como perda de arrecadação em virtude da exclusão do valor do ICMS da base de cálculo

RE 574706 / PR

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

Com efeito, inevitavelmente, o provimento do presente recurso extraordinário acarretará:

a) a discussão sobre o enquadramento como receita bruta, ou não, de vários fatores recebidos pelo contribuinte da COFINS no curso de operações de compra e venda, prestação de serviços e demais atividades; e

b) o aumento significativo da complexidade e do custo de administração do sistema, em virtude da consideração das peculiaridades de cada fator componente do faturamento.

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

Por outro lado, tal esvaziamento da base de cálculo não necessariamente acarretará redução do custo Brasil, pois resultará em sensível fonte de insegurança jurídica, fundando inúmeras irresignações para exclusão de custos semelhantes ao ICMS da base de cálculo não só da COFINS, mas de outros tributos similares. **Em verdade, provocará a majoração do próprio custo, particular e público, da administração do sistema tributário.**

Em outras palavras, a ruptura do sistema das contribuições ao PIS/COFINS estimulará o dispêndio de recursos e o esforço na busca de novas exceções ao faturamento de cada contribuinte, além de mais recursos públicos para solucionar controvérsias administrativas e judiciais sobre a determinação do faturamento.

Inevitavelmente, a complexidade da determinação da base de cálculo da contribuição ensejará aumento no custo de arrecadação e fiscalização, além das declarações e prestações de contas dos próprios contribuintes (cf. POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**. 7ª ed. New York: Aspen, 2007. p. 512-513).

RE 574706 / PR

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

“O excesso de matéria tributária no texto constitucional brasileiro é explicação para as inúmeras e intermináveis contendas judiciais, que abalam a segurança jurídica que deveria permear as relações entre fisco e contribuinte e findam por tornar ainda mais complexo o já assaz complexo sistema tributário brasileiro.

Não raro essas pelepas se movem no domínio do caricato. Não faz muito tempo travou-se uma disputa judicial em que se pretendia diferenciar receita operacional bruta de receita bruta operacional. Tal debate somente aproveita aos fabricantes das chamadas teses tributárias que muito freqüentemente circulam nos departamentos fiscais das grandes empresas.

Encontra-se em julgamento no Supremo Tribunal Federal ação que questiona a existência do ICMS na base de cálculo da Cofins. Trata-se de matéria cuja relevância pode ser aferida pela repercussão nas receitas federais: não menos que R\$ 10 bilhões anuais! Tal cifra pode assumir proporções dramáticas, se o julgamento for desfavorável à União, em virtude da extensão a outros tributos, inclusive os de titularidade de entidades subnacionais e do virtual efeito retroativo da decisão.

Os debates gravitam em torno de duas questões: a incidência de tributos sobre outros, de mesma espécie ou não, e o conceito de faturamento.

(...)

Para fins de definição da base de cálculo da Cofins, o conceito tributário de faturamento sempre esteve vinculado ao de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços. Alterações legislativas somente ocorreram para incluir ou excluir espécies de receitas integrantes da receita bruta.

Já o conceito de receita bruta é específico da legislação tributária. Na apuração do imposto de renda, surge como um contraponto ao conceito de receita líquida. Conforme o art. 12

RE 574706 / PR

do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, a receita líquida é obtida deduzindo-se da receita bruta os impostos incidentes sobre vendas, os descontos incondicionais e as vendas canceladas. Portanto, na determinação da receita líquida deve-se proceder à dedução do ICMS.

Não parece razoável afirmar que o ICMS não integra o faturamento das empresas. Sua base de cálculo é o valor faturado contra os clientes. Como o ICMS incide sobre si mesmo, torna-se óbvio concluir que ele não pode ser desconsiderado do conceito de faturamento e, por consequência, da base de cálculo da Cofins.

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

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

Não se pode, enfim, esquecer que tributo devido é produto de alíquota por base de cálculo. Reduzir a base de cálculo significa apenas demandar aumento de alíquota, para assegurar a mesma base arrecadatória, sem que haja nenhuma vantagem para o contribuinte ou para a qualidade do sistema. Muito barulho para nada". (MACIEL, Everardo &

RE 574706 / PR

SCHONTAG, José Antônio. O ICMS e a Base de Cálculo da COFINS) (grifo nosso)

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

Como cediço, a Constituição Federal de 1988 expandiu substancialmente a seguridade social, estendendo de forma considerável as ações e obrigações do Poder Público destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

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

Sem dúvida, a universalização do acesso à saúde; a absorção dos rurícolas à previdência a despeito da ausência de contribuição pertinente; a criação de provento mensal vitalício para idosos e deficientes sem renda; e a fixação do salário mínimo para os benefícios continuados acrescentaram muito aos gastos necessários para financiar a seguridade social, razão pela qual são necessárias outras fontes além da folha salarial.

A propósito, ressalta estudo elaborado para a *Comisión Económica para América Latina e Caribe* (CEPAL):

“O gasto público destinado à proteção social é normalmente financiado na maioria dos países por intermédio da cobrança de contribuições incidentes sobre a folha salarial. Nessa matéria, o Brasil apresenta um arranjo peculiar em torno do que se batizou seguridade social que, por definição constitucional, compreende a previdência, a saúde e a

RE 574706 / PR

assistência social ao combinar a expansão e universalização dos benefícios e serviços públicos como a diminuição da dependência do financiamento sobre a base salarial.

A Constituição de 1988 não apenas adotou o conceito de seguridade social como ampliou o acesso à previdência social e elevou seus benefícios, além de universalizar o acesso à saúde e à assistência social. Para financiar as conseqüentes pressões de gasto, a nova Carta diversificou as fontes de financiamento da seguridade: exigiu dos empregadores uma nova contribuição sobre seus lucros e redirecionou para o setor outra que já incidia sobre o faturamento deles; ainda destinou ao setor as rendas provenientes de loterias em geral e determinou a organização de um orçamento específico para a seguridade, separado do orçamento fiscal. (SERRA, José & AFONSO, José Roberto R. *Tributação, Seguridade e Coesão Social no Brasil in CEPAL, Serie Políticas Sociales* n. 133. Santiago: Nações Unidas, 2007. p. 7)

Por óbvio, esses consideráveis avanços da Carta Magna acarretam expressiva carga na comunidade, que necessita financiá-los (cf. COIMBRA, J. R. Feijó. **Direito Previdenciário Brasileiro**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Edições Trabalhistas, 1997. p. 44-48).

Os recursos da seguridade são utilizados, atualmente, para programas expressivos como o “Bolsa Família”, além do custeio das despesas federais com aposentadorias e pensões de seus servidores, que também foram bastante incrementadas pela Constituição Federal de 1988, *v.g.* a regra de paridade entre ativos e inativos; concessão de pensão por morte ao cônjuge varão; pensões integrais aos dependentes; aposentadoria proporcional às mulheres após 25 anos de trabalho; extensão às professoras da aposentadoria especial após 25 anos de magistério; e ampliação do período de licença gestante de 90 para 120 dias (cf. SERRA, José & AFONSO, José Roberto R. *Tributação, Seguridade e Coesão Social no Brasil in CEPAL, Serie Políticas Sociales* n. 133. Santiago: Nações Unidas, 2007. p. 26).

Na realidade, o financiamento desse extenso rol de deveres

RE 574706 / PR

constitui o problema fundamental do próprio Estado Social.

Evidentemente, a abrangência das intervenções públicas em atenção à seguridade é diretamente proporcional à necessidade de buscar recursos para custear as ações demandadas pela Carta Magna.

Como bem colocou o Prof. Joachim Lang, quanto mais o Estado precisa de meios, mais o Estado torna-se um estado fiscal e mais o estado de direito encontra expressão essencial no estado fiscal (*Je mehr der Staat Mittel benötigt, desto mehr wird der Staat zum Steuerstaat, desto mehr findet der Rechtsstaat im Steuerstaat wesentlichen Ausdruck*. TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. **Steuerrecht**. 18ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2005. p. 1, § 1 Rn. 4).

Portanto, a consequência inevitável da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições será o aumento de alíquota, ou a instituição/majoração de outras fontes de receita, sem que isso acarrete melhoria na eficiência ou equidade do sistema tributário.

F) Tentativas de reduzir a arrecadação por via oblíqua só tornam o sistema tributário mais complexo e oneroso

A elevada carga tributária não justifica o acolhimento de exceções na base de cálculo da COFINS, com fundamento em meras distinções artificiais de valores que a legislação e o sistema da COFINS não preveem.

Inequivocamente, a carga tributária existente hoje no Brasil é exagerada e disfuncional. A discussão é, porém, complexa e não se deixa resolver com meras restrições a um dos lados da balança. É indispensável que o problema seja solucionado equilibrando cortes de receita e de despesa.

De fato, essa situação não ampara pretensão direito fundamental de buscar lacunas na legislação e de reduzir *per faz et nefas* a carga tributária. Não se verificando óbice constitucional ou legal à exigência do tributo, persiste o dever fundamental de contribuir com os custos do Estado, consoante o eminente professor português José Casalta Nabais expõe:

“(...) Isto é, não há lugar a um qualquer (pretensão) direito

RE 574706 / PR

fundamental de não pagar impostos, como o radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns jusfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo econômico e mais empenhados na luta contra a opressão fiscal, que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvidos, parecem dar a entender.

Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos econômicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada. O que, não constituindo uma opção absolutamente necessária, nem tendo o condão de, ao contrário do que afirmava J. BODIN, tornar essa necessidade uma solução justa, se apresenta, quer do ponto de vista histórico, quer do ponto de vista comparatístico, como a solução mais consentânea com a realização duma justiça relativa (como é toda justiça realizável) no nosso tempo". (NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 186-187)

A tentativa de reduzir a carga dos impostos por meio de engenharias jurídicas sofisticadas e preciosismos técnicos é inócua, justamente porque mantidos os custos com que o Estado deve arcar para a seguridade social. De alguma maneira, esses compromissos devem ser satisfeitos.

Em outras palavras, **não basta atacar o sintoma da elevada carga tributária, mantendo incólume o dever público de suprir extensas obrigações, pois este é a causa direta daquele**, como apontam SERRA & AFONSO:

"A Constituinte terminou marcada, acima de tudo, pela idéia de que se poderia instalar um estado do bem-estar com a

RE 574706 / PR

mera promulgação da nova Carta; mais do que isso, numa lógica extrema, bastaria sua vigência para o Brasil subir para o mesmo nível dos países nórdicos, na concessão dos benefícios e na execução de políticas fiscais. As mudanças constitucionais pressionaram fortemente o gasto público, particularmente com benefícios, por conta das decisões conscientes e anunciadas durante a Constituinte ou seja, a literal explosão de gasto posterior não foi fruto do acaso. Respaldava ou justificava as deliberações para elevar gastos, a idéia de que bastaria a aprovação da diversificação das fontes de financiamento, que permitiriam a busca do *funding* necessário ao equilíbrio das finanças da seguridade. Portanto, o aumento de carga tributária global que resultou, de fato, da consolidação do novo sistema tributário não foi uma obra do destino: ainda que politicamente fosse negado, a semente do crescimento da carga tinha sido plantada e germinada durante os trabalhos constituintes”. (SERRA, José & AFONSO, José Roberto R. Tributação, Seguridade e Coesão Social no Brasil *in*: CEPAL, **Série Políticas Sociais**, n. 133. Santiago: Nações Unidas, 2007. p. 25)

Nesse sentido, a pretensão em apreço equivale ao combate da eficiência na arrecadação tributária, sob o pressuposto de que o aumento da arrecadação incentiva o dispêndio desnecessário do Estado. Em argumento que aproveita à espécie, o eminente juiz e professor americano Richard Posner assentou:

“Alguns economistas reclamam que a ênfase em tentar fazer o sistema tributário mais eficiente é perversa. Eles alegam que quanto mais eficiente o sistema é, maior será o dispêndio líquido do governo a diferença entre a arrecadação do governo e custo para obter esta arrecadação em qualquer nível de despesa. A demanda de grupos de interesse por liberalidades governamentais crescerá no tamanho da torta que será dividida e se os programas que os grupos de interesse influenciam geralmente diminuem ao invés de aumentar a prosperidade econômica, a diminuição será maior se existirem mais e maiores desses programas. Porém, a diminuição precisa ser compensada

RE 574706 / PR

pela economia de custos sociais de ter um sistema tributário mais eficiente. E nem todos os programas governamentais são produtos ineficientes de pressões de grupos de interesse. Um sistema tributário mais eficiente facilita a arrecadação de recursos governamentais para a polícia, a defesa nacional, a proteção ambiental, educação, pesquisas científicas e outras atividades que podem ser insuficientemente financiadas no ponto de vista da prosperidade global”. (POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**. 7ª ed. New York: Aspen, 2007. p. 513).

Em suma, incentivar engenharias jurídicas para identificar exceções e lacunas no sistema tributário só desonera o contribuinte no curto prazo, pois invariavelmente obriga o Estado a impor novos tributos.

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

Evidentemente, apenas a contenção da despesa estatal, para a qual todos têm o dever fundamental de contribuir, tem o condão de efetivamente reduzir o denominado custo Brasil. A propósito, consulte-se o Prof. NABAIS:

“Depois torna-se cada vez mais claro que o problema da atual dimensão do estado, mera decorrência do crescimento de sua atuação econômico-social, apenas pode solucionar-se (*rectius*, atenuar-se) através da moderação desse intervencionismo, moderação que implicará, quer o recuo na assunção das modernas tarefas sociais (realização dos direitos econômicos, sociais e culturais), quer mesmo o abandono de algumas tarefas tradicionais. Com efeito a crise do atual estado, diagnosticada e explicada sob as mais diversas teorias, passa sobretudo pela redefinição do papel das funções do estado, não com a pretensão de o fazer regredir ao estado mínimo do

RE 574706 / PR

liberalismo oitocentista, atualmente de todo inviável, mas para compatibilizar com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema econômico, procurando evitar que o estado fiscal se agigante a ponto de não ser senão um invólucro de um estado dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal”. (NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 186-187)

Posto isso, o expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua, como o acolhimento de exceções imprecisas e sofisticadas, é apenas um paliativo que, muitas vezes, torna ainda mais complexo e oneroso nosso sistema tributário.

VI

Do Conceito Jurídico de Faturamento e da Inviabilidade de interpretação da Constituição conforme as leis

A abrangência do conceito de faturamento, no âmbito do art. 195, I, da Constituição Federal, foi examinada, pela primeira vez, por esta Corte no julgamento do RE 150.755/PE, Redator para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, maioria, DJ 20.8.1993.

Na ocasião, o voto vencedor do Min. Sepúlveda Pertence assentou que a receita bruta, tal como prevista no DL 2.397/1987 (“*a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza*”), corresponde ao conceito de faturamento, restando vencidos os Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio.

Posteriormente, no julgamento do RE 150.764/PE, Redator para o acórdão Min. Marco Aurélio, Pleno, maioria, DJ 2.4.1993, esse entendimento não foi alterado.

Na oportunidade, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei 7.689/1988, tão somente por entender que a mera remissão aos termos do FINSOCIAL não era suficiente para instituir a contribuição prevista no art. 195, I, da Constituição Federal.

RE 574706 / PR

No entanto, é pertinente ressaltar o voto do Min. Ilmar Galvão, que, apesar de vencido na conclusão juntamente aos Ministros Sepúlveda Pertence (relator originário), Francisco Rezek, Octávio Gallotti e Néri da Silveira, não divergiu quanto à definição de faturamento, detalhada nos seguintes termos:

“(…) De outra parte, o DL 2.397/87, que alterou o DL 1.940/82, em seu art. 22, já havia conceituado a receita bruta do art. 1º, § 1º, do mencionado diploma legal como a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, conceito esse que coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de faturas, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei n. 187/36)”.

Nesse mesmo sentido, o Tribunal foi unânime ao declarar a constitucionalidade da LC 70/1991, inclusive quanto à base de cálculo da COFINS, no julgamento da ADC 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.6.1995. O art. 2º da LC 70/1991 previa a base de cálculo da COFINS nos seguintes termos:

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

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente”.

Na oportunidade, o voto condutor da ADC 1/DF, da lavra do Min. Moreira Alves, aduziu a respeito do conceito constitucional de faturamento:

RE 574706 / PR

“Note-se que a Lei Complementar n. 70/91, ao considerar o faturamento como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro **ILMAR GALVÃO**, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei n. 187/36)”.

A propósito, o voto do Min. Ilmar Galvão proferido na citada ADC 1/DF aprofundou ainda mais o conceito de faturamento previsto no art. 195, I, da Carta Magna, *in verbis*:

“Por fim, assinale-se a ausência de incongruência do excogitado art. 2º da LC 70/91, com o disposto no art. 195, I, da CF/88, ao definir faturamento como a receita bruta das vendas de mercadorias, mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

De efeito, o conceito de renda bruta não discrepa do faturamento, na acepção de que este termo é utilizado para efeitos fiscais, seja o que corresponde ao produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, seja aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei n. 187/68), em que a emissão de uma fatura constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata.

Entendimento nesse sentido, aliás, ficou assentado pelo STF, no julgamento do RE 150.755”.

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

RE 574706 / PR

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

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

Em outras palavras, o art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/1998, inclui no conceito de faturamento não só a receita bruta das *vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços*, de qualquer natureza, como também *a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica*.

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

Na ocasião, o Plenário declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/99, sob o fundamento de que, antes da EC 20/1998, a base de cálculo da COFINS limitava-se *ao conceito de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços*. Isto é, toda receita decorrente de outras fontes que não a venda de mercadorias e a prestação de serviços não estaria incluída na base de cálculo da COFINS, por exemplo, a locação de imóveis, prêmios de seguros etc.

Com a promulgação da EC 20/1998, alterou-se a redação do art. 195, I, da Carta Magna, incluindo-se a expressão receita na base de cálculo do mencionado tributo:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes

RE 574706 / PR

contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;”

Dessa forma, o advento da EC 20/1998 superou qualquer polêmica quanto à incidência da COFINS sobre outras formas de receita, além daquelas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços, subsumidas no conceito de faturamento.

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

“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO INSTITUTOS EXPRESSÕES E VOCÁBULOS SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PIS RECEITA BRUTA NOÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita

RE 574706 / PR

bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RE 390.840/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, maioria, DJ 15.8.2006).

Portanto, o STF concluiu que a base de cálculo da COFINS foi ampliada pela Emenda Constitucional n. 20/1998 (art. 195, I, b, da CF/1988), para abranger não só o produto das vendas de mercadorias e serviços, como outras receitas provenientes das demais atividades desenvolvidas pelo contribuinte, por exemplo, a locação de bens imóveis (RE-AgR 371.258/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, 2ª T., DJ 27.10.2006); os prêmios de seguro (RE-AgR 400.479/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, 2ª T., DJ 6.11.2006); e a gestão de previdência privada (RE-ED 444.601/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, 2ª T., DJ 15.12.2006)".

Esta é uma síntese do entendimento da Corte acerca do conceito de faturamento até o RE 240.785.

Pois bem. A questão constitucional ora em debate envolve a interpretação do conceito constitucional de faturamento, previsto no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, como uma das materialidades do financiamento da seguridade social.

O que se deve afastar, de plano, é a tentativa de interpretar a norma constitucional conforme as leis (*gesetzeskonform Verfassungsinterpretation*), no caso, conforme a lei comercial ou tributária pré-constitucional, já mencionada pelos eminentes pares.

Tal procedimento interpretativo pode esvaziar a força normativa do texto constitucional e a busca de um modelo institucional coerente e harmônico.

Com vistas a conferir racionalidade ao processo de concretização das normas constitucionais, Konrad Hesse formula os chamados princípios da interpretação constitucional, aos quais incumbe a missão de orientar e

RE 574706 / PR

conduzir o processo de relação, coordenação e valoração dos pontos de vista ou considerações que devem levar à solução do problema (**Escritos de Derecho Constitucional**. Madrid, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2011):

- a) unidade da Constituição;
- b) concordância prática;
- c) máxima efetividade;
- d) força normativa da Constituição;
- e) correção funcional.

Fazendo referência aos elementos suscitados por Konrad Hesse, e para efeitos de análise do presente caso, destaco a necessidade de observância do princípio da unidade e da força normativa da Constituição.

O princípio da unidade da Constituição postula que não se deve considerar uma norma constitucional fora do sistema em que se integra. Dessa forma, evitam-se contradições entre as normas constitucionais. As soluções dos problemas constitucionais devem estar em consonância com as deliberações elementares do constituinte. O princípio incita o intérprete a encontrar soluções que harmonizem tensões existentes entre as várias normas constitucionais, considerando a Constituição como um todo unitário (cf. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12^a. ed. Saraiva: São Paulo, 2017, p. 92).

Ora, o caso que estamos a debater envolve, de um lado, os pesados encargos de um Estado Social – que sofreram expansão com a Constituição de 1988, conforme relatei – e, de outro, o seu financiamento, que também encontra assento constitucional. Os pratos da balança devem estar equilibrados, se pretendemos o mínimo de sustentabilidade no longo prazo. Logo, uma interpretação que considere a Constituição como um todo unitário não deve desequilibrar essa balança, não deve aumentar

RE 574706 / PR

encargos, sem a respectiva fonte de custeio e, muito menos, retirar fontes de custeio, sem eliminar os encargos.

Conforme mencionei na Sessão Plenária anterior, estamos esvaziando por completo a possibilidade de interpretar esse Estado Social que desenvolvemos à luz de um modelo de Estado fiscal. Estamos criando um sistema em que ele tem de ser necessariamente deficitário; em que ele não deve ter suportabilidade. De fato, nossa filosofia tem de ser esta mesma: aprender inglês dormindo, emagrecer comendo e progredir não trabalhando.

O princípio da força normativa da Constituição, por sua vez, propõe que seja conferida prevalência aos pontos de vista que tornem a norma constitucional mais afeita aos condicionamentos históricos do momento, garantindo-se-lhe interesse atual, e, com isso, obtendo-se “máxima eficácia, sob as circunstâncias de cada caso”. Esse esforço poderá ser de mais pertinência nos casos de normas que se valem de conceitos indeterminados, de textura literal mais flexível (cf. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. Saraiva: São Paulo, 2017, p. 94).

Vale a advertência de Jorge Miranda, contudo, no sentido de que não é dado nem ao legislador nem ao intérprete “transfigurar o conceito, de modo a que cubra dimensões essenciais e qualitativamente distintas daquelas que caracterizam a sua intenção jurídico-normativa” (Jorge Miranda, **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 452)

O mencionado constitucionalista português, ao discorrer sobre o postulado da supremacia da Constituição, ressalta que **não é a Constituição que deve ser interpretada conforme a lei, mas sim a lei e todo o direito infraconstitucional que deve ser interpretado conforme a Lei Maior**. Nas palavras do autor:

“O postulado da supremacia significa que não é a Constituição que deve ser interpretada de acordo com a lei, é a lei e é todo o Direito infraconstitucional que devem ser interpretados em conformidade com a Constituição; e entre

RE 574706 / PR

duas ou mais interpretações plausíveis de certo preceito deve adotar-se o mais conforme com a Constituição.

(...)

Pode, não raro, ser conveniente procurar conhecer o modo como a lei regulamenta, complementa ou concretiza uma norma constitucional e pode vir até a encontrar-se um sentido (um sentido, não o sentido) adequado que patenteie ou clarifique, no contexto do sistema, o sentido daquela norma. Mas não é nunca o sentido de lei que se substituiu ao sentido da Constituição”. (**Manual de Direito Constitucional**, Tomo II, 7a. Ed, Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 325-326)

O procedimento interpretativo também suscita considerações de outro jurista português, J. J. Gomes Canotilho, segundo o qual:

“A interpretação da constituição conforme as leis tem merecido sérias reticências à doutrina. Começa por partir da ideia de que uma constituição entendida não só como espaço normativo aberto mas também como campo neutro, onde o legislador iria introduzindo subtilmente alterações. Em segundo lugar, não é a mesma coisa considerar como parâmetro as normas hierarquicamente superiores da constituição ou as leis infraconstitucionais. Em terceiro lugar, não deve afastar-se o perigo de a interpretação da constituição de acordo com as leis ser uma interpretação inconstitucional, quer porque o sentido das leis passadas ganhou um significado completamente diferente na constituição, quer porque as leis novas podem elas próprias ter introduzido alterações de sentido inconstitucionais. Teríamos, assim, a legalidade da constituição a sobrepor-se à constitucionalidade da lei”. (**Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 7ª. ed., Coimbra: Almedina, p. 1234)

Entre nós, Paulo Gustavo Gonet Branco também sugere diversas cautelas na utilização deste procedimento de interpretação:

RE 574706 / PR

“Não se confunda, afinal, interpretação da lei conforme a Constituição, procedimento, como visto, sancionado pela jurisprudência e doutrina, com a interpretação da Constituição conforme a lei, prática que encontra reservas nessas mesmas instâncias. A admissibilidade sem a devida prudência de um tal exercício poderia levar à coonestação de inconstitucionalidades, deturpando-se o legítimo sentido da norma constitucional. Mas não é tampouco admissível desprezar a interpretação que o legislador efetua da norma da Carta ao editar a lei. **Toda a cautela deve estar em não tomar como de necessário acolhimento a interpretação feita pelo legislador, evitando-se o equívoco de tratar o legislador como o intérprete definitivo da Constituição ou como o seu intérprete autêntico.** À parte esse extremismo, não há por que não recolher da legislação sugestões de sentido das normas constitucionais. A propósito, não são poucas as ocasiões em que o constituinte eleva ao status constitucional conceitos e disposições pré-constitucionais, que foram desenvolvidos anteriormente pelo legislador infraconstitucional. Quando isso ocorre, cabe compreender esses conceitos como foram recebidos pelo constituinte e considerar que não mais estarão expostos à livre conformação do legislador. Assim, não se pode desprezar o conceito legal pré-constitucional do júri, para se deslindar o sentido da garantia do art. 5º, XXXVIII, da CF. Tampouco se há de prescindir do que o direito processual define como coisa julgada, para se delinear o significado do que assegura o art. 5º, XXXVI, da Carta. Não se perca de vista, porém, que as normas infraconstitucionais não hão de ter aplicação automática, devendo ter sempre o seu significado aferido pelo novo sistema constitucional, que pode ter lhe modificado o sentido atribuído anteriormente.” (**Curso de Direito Constitucional**, 12ª. ed, São Paulo: Saraiva, 2017, p. 96)

Evidentemente, não ignoro o teor da regra do art. 111 do Código Tributário Nacional e a orientação consolidada de longa data na jurisprudência deste Tribunal, no sentido da impossibilidade de o

RE 574706 / PR

legislador manipular livremente os conceitos de direito privado empregados pelo constituinte para demarcar as competências constitucionais tributárias e as materialidades sobre as quais incidem.

Digo isso porque, como bem se sabe, pudesse o legislador “ressignificar” livremente esses conceitos, estaria a manipular os lindes de sua própria competência.

Qualquer realidade econômica poderia ser colhida pelo legislador, restando, por conseguinte, desestruturada a própria repartição constitucional de competências tributárias.

Com esse fundamento e atenção ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional esta Corte formulou, por exemplo, a Súmula Vinculante 31, que afasta a incidência de ISS sobre operações de locação de bens móveis, pelo singelo fundamento de que “locação” não é “serviço”. São conceito diversos.

Abro aqui um parêntese para destacar que os dilemas ora apresentados, no que concerne à interpretação da norma constitucional com vistas a se promover a incorporação da realidade à norma, foram problematizados por Friedrich Müller, ao analisar a estrutura das normas constitucionais (MENDES, Gilmar Ferreira. **Limite entre interpretação e mutação: análise sob a ótica da jurisdição constitucional brasileira**. In: MENDES, Gilmar Ferreira e MORAIS, Carlos Blanco. (Coord.). *Linha Direito Comparado Mutações Constitucionais*. São Paulo: Saraiva. 2016, p. 183).

Müller defende, em seu método de concretização da norma constitucional, a necessidade de o intérprete orientar-se sob a perspectiva da realidade do caso concreto. Nesse contexto, a metódica jurídica deve ser desenvolvida com fundamento nas diferentes funções concretizadoras das normas (instituição da norma, governo, administração pública, ciência). (MENDES, op. Cit., p. 183).

Faz-se necessário, no método sustentado pelo autor em questão, portanto, o emprego, pelo jurista, de dados da sociologia, ciência política, da economia e outros, exigidos pelo âmbito normativo da prescrição a ser concretizada, no processo de aplicação do direito (MÜLLER, Friedrich.

RE 574706 / PR

Métodos de trabalho do direito constitucional. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2005, p. 81).

Nesse sentido, ao se verificarem alterações no ambiente normativo – orientado pelas perspectivas propostas pelas funções concretizadoras, que, evidentemente, são dinâmicas – é possível identificar evoluções no próprio conteúdo da norma. Trata-se, assim, de um processo de concretização continuada, no dizer de Friedrich Müller, cujos resultados constituem o fundamento da teoria referida à norma.

No caso em tela, não existe, no texto constitucional, um conceito pronto e acabado de faturamento que permita afirmar, de modo categórico, que o legislador não pode determinar a incidência do PIS e da COFINS sobre o valor total do faturamento, incluído o valor do ICMS.

Não existe propriamente um conceito constitucional fechado de faturamento. Entendo que estamos diante do que a doutrina e a teoria do direito chamam de **garantia do perfil institucional**, como, aliás, já destaquei no meu voto no RE 346.084/PR, Redator para acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 1.9.2006, em que se discutia a constitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS. Transcrevo, a seguir, um excerto:

“Do caráter institucional do critério ‘faturamento’

O próprio recorrente reconhece, embora de modo confuso, a legitimidade da mediação legislativa para que a norma constitucional em comento seja concretizada.

De fato, imediatamente após afirmar que o conceito de faturamento ‘há de ser extraído do próprio Texto Constitucional’ (g.n. - fl. 139), invoca texto do saudoso professor Geraldo Ataliba acerca do termo faturamento, com o evidente intuito de tentar fazer crer que aquele conceito doutrinário estaria definitiva e exclusivamente incorporado na Carta. Ora, é evidente que não há uma definição constitucional de faturamento que explicita todo o alcance deste vocábulo. O dispositivo constitucional em comento utiliza o vocábulo faturamento sem qualquer complemento ou adjetivação. E tampouco se pode afirmar que o único conceito legítimo de

RE 574706 / PR

faturamento seria aquele adotado por Geraldo Ataliba, por mais brilhante que seja no âmbito doutrinário. **Em verdade, tal como o próprio complexo normativo constitucional relativo à seguridade social, observa-se que o critério para tributação denominado faturamento, contido no art. 195, assume feição nitidamente institucional.** E isso não é novidade no Direito Constitucional, havendo uma pletora de normas constitucionais garantidoras de realidades institucionais que não encontram uma definição de seus limites no texto da Constituição (e.g. propriedade, liberdade, família, consumidor, etc.). Tal fenômeno também ocorre no âmbito das normas constitucionais tributárias, bastando lembrar dos conceitos de renda, confisco, grande fortuna, etc. Observo, ainda, que a própria seguridade social, em que se insere o parâmetro constitucional de controle do caso em exame, possui feição eminentemente institucional. E configura-se como tal antes e após a EC nº 20/98. Afigura-se pertinente, nesse ponto, algumas palavras acerca dessas instituições que encontram uma previsão no texto constitucional.

Conforme lição de J.J. Gomes Canotilho:

‘As chamadas garantias institucionais (Einrichtungsgarantien) compreendiam as garantias jurídico-públicas (institutionnelle Garantien) e as garantias jurídico-privadas (Institutsgarantie). Embora muitas vezes estejam consagradas e protegidas pelas leis constitucionais, elas não seriam verdadeiros direitos atribuídos directamente a uma pessoa; as instituições, como tais, têm um sujeito e um objecto diferente dos direitos dos cidadãos. Assim, a maternidade, a família, a administração autónoma, a imprensa livre, o funcionalismo público, a autonomia académica, são instituições protegidas directamente como realidades sociais objectivas e só, indirectamente, se expandem para a protecção dos direitos individuais.’ (Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 5ª ed., Coimbra, Portugal, Ed. Livraria Almedina, p. 395).

Ainda, sobre o tema, diz Canotilho:

‘As garantias institucionais, constitucionalmente

RE 574706 / PR

protegidas, visam não tanto ‘firmar’ ‘manter’ ou ‘conservar’ certas ‘instituições naturais’, mas impedir a sua submissão à completa discricionariedade dos órgãos estaduais, proteger a instituição e defender o cidadão contra ingerências desproporcionadas ou coactivas. Todavia, a partir do pensamento institucionalístico, inverte-se, por vezes, o sentido destas garantias. As instituições são consideradas com uma existência autônoma a se, pré-existente à constituição, o que leva pressuposta uma idéia conservadora da instituição, conducente, em último termo, ao sacrifício dos próprios direitos individuais perante as exigências da instituição como tal. (...) Aqui apenas se volta a acentuar que as garantias institucionais contribuem, em primeiro lugar, para a efectividade óptima dos direitos fundamentais (garantias institucionais como meio) e, só depois, se deve transitar para a fixação e estabilização de entes institucionais. Cfr. Häberle, *Die Wesensgehaltgarantie des art. 19 Abs. 2º Grundgesetz*, 2ª ed., Karlshure, 1972, p. 70. Como informa P. Saladin, *Grundrechte im Wandel*, Bern, 1970, p. 296, o movimento institucionalístico actual encontra paralelo na teologia protestante que considera a ‘instituição’ como um medium entre o direito natural e o direito positivo. Sobre a noção (noções) de instituição cfr., por último, Baptista Machado, *Introdução ao Direito*, pp. 14 e ss; J.M. Bano Leon, ‘La distinción entre derecho fundamental y garantía institucional em la Constitución española’, *REDC*, 24 (1988), pp. 155 e ss.; Márcio Aranha, *Interpretação Constitucional e as Garantias Institucionais dos Direitos Fundamentais*, São Paulo, 1999, pp. 131 e ss.’ (op. Cit., p. 1155).

A seguridade social, autêntica realidade institucional disciplinada constitucionalmente entre nós, obriga o legislador a promulgar um complexo normativo que assegure sua existência, funcionalidade e utilidade pública e privada. A fonte de custeio da seguridade social, prevista no art. 195, I, da Constituição, que serve de parâmetro à alegação de inconstitucionalidade ora em exame, por certo não encontra no texto da Carta disciplina suficiente ou exaustiva. Ao contrário,

RE 574706 / PR

assume feição típica das instituições.

Não há, ali, um conceito estático de folha de salários, de rendimentos, de receita, de faturamento ou de lucro. Como realidade institucional, aquela fonte de custeio assume feição dinâmica, em que a definição de seu conteúdo está aberta a múltiplas concretizações. As disposições legais a ela relativas têm, portanto, inconfundível caráter concretizador e interpretativo. E isto obviamente não significa a admissão de um poder legislativo ilimitado. Nesse processo de concretização ou realização, por certo serão admitidas tão somente normas que não desbordem os múltiplos significados admitidos pelas normas constitucionais concretizadas. Na perspectiva de proteção a direitos individuais, tais como as prerrogativas constitucionais dos contribuintes, deverá ser observado especialmente o princípio da proporcionalidade, que exige que as restrições ou ampliações legais sejam adequadas, necessárias e proporcionais. Enfim, a faculdade confiada ao legislador de regular o complexo institucional da seguridade, assim como suas fontes de custeio, obriga-o a compatibilizar o dever de contribuir do indivíduo com o interesse da comunidade. Essa necessidade de ponderação entre o interesse individual e o interesse da comunidade é, todavia, comum a todos os direitos fundamentais, não sendo uma especificidade da seguridade social. Neste passo, reconhece-se que a seguridade social, instituição que entre nós encontra disciplina constitucional, está submetida a um permanente e intenso processo de concretização. O fenômeno é o mesmo quando se discute especificamente a fonte de custeio da seguridade prevista no art. 195, I, da Constituição, ora concretizada por meio da Lei nº 9.718, de 1998. Fixados tais pressupostos, não se afigura admissível qualquer leitura que pretenda incorporar ao vocábulo faturamento, contido no inciso I do art. 195 da Constituição, um sentido único e imutável. Tal perspectiva implicaria negar a realidade institucional do parâmetro definidor daquela fonte de custeio da seguridade social. Afasto, portanto, qualquer leitura da expressão faturamento

RE 574706 / PR

que implique negar ao legislador ordinário o poder de conformação do vocábulo ‘faturamento’, contido no inciso I do art. 195. Não estou a dizer, obviamente, que tal poder legislativo é ilimitado, pois é certo que deverá respeitar todas as demais normas da Constituição, assim como não poderá ultrapassar os limites do marco fixado no referido art. 195”.
(grifo nosso)

Nesse sentido, respeitado o núcleo essencial da noção de faturamento, o legislador dispõe de uma relativa liberdade para cuidar da matéria, fixando as margens do conceito em questão.

Em outras palavras, não vejo como extrair da própria norma constitucional que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS viole a noção de faturamento.

É tarefa do legislador demarcar esse conceito!

Vejam, Senhores Ministros, o art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977, com redação dada pela Lei 12.973/2014, define o conceito de receita bruta nos seguintes termos:

“Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia;
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

[...]

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário”.

Ou seja, estão expressamente excluídos da base de cálculo da contribuição os tributos não cumulativos devidos na condição de mero depositário, entre os quais não se inclui o ICMS. E não se inclui por uma

RE 574706 / PR

razão muito simples: porque o contribuinte, na hipótese, não opera como mero depositário, conforme salientei anteriormente, diversamente do que se pretende fazer crer com a tese contrária defendida neste Plenário.

Com isso, quero dizer algo extremamente simples: **respeitado o núcleo essencial, o legislador pode regular a matéria determinando o que se inclui ou não no conceito.**

VII

Hipertrofia do controle judicial?

Na verdade, tenho para mim que, ao procurarmos extrair do texto constitucional um conceito pronto e acabado do que seja faturamento, estamos estendendo, a não mais poder, os limites da jurisdição constitucional e, por assim dizer, dos próprios termos adotados no texto da Constituição.

Lembro-me, a propósito, da conhecida passagem de Hamilton, nos escritos de O Federalista, quando afirma:

“Quem analisar atentamente os diferentes ramos do poder percebe desde logo que, em governo em que eles são separados uns dos outros, o Judiciário, pela própria natureza de suas funções, será sempre o menos perigoso para os direitos políticos previstos na Constituição, pois será o de menor capacidade para ofendê-los ou violá-los. O Executivo dispõe não apenas das honrarias, mas também da espada. O Legislativo, além de manter os cordões da bolsa, prescreve as normas pelas quais cada cidadão deve regular seus direitos e deveres. O Judiciário, porém, não tem a menor influência sobre a espada nem sobre a bolsa; não participa da força nem da riqueza da sociedade e não toma resoluções de qualquer natureza. Na verdade, pode-se dizer que não tem ‘força’ nem ‘poderio’, limitando-se simplesmente a julgar, dependendo até do auxílio do ramo executivo para a eficácia de seus julgamentos.

Esta simples análise do assunto sugere várias conclusões

RE 574706 / PR

importantes. Ela prova, incontestavelmente, que **o Judiciário é, sem comparação, o mais fraco dos três poderes**; que nunca poderá enfrentar com êxito qualquer dos outros dois; e que deve tomar todas as precauções possíveis para defender-se dos ataques deles. Prova igualmente que – embora alguma opressão individual possa, de quando em vez, partir das cortes de justiça – a liberdade geral do povo nunca será ameaçada por esse lado, isto é, enquanto o judiciário permanecer separado tanto do legislativo quanto do Executivo, pois aceito que ‘não haverá liberdade se o poder de julgar não estiver separado dos poderes Legislativo e Executivo’. E prova, finalmente, que a liberdade nada tem a temer do Judiciário isoladamente, mas tem sobrados motivos para precaver-se contra a união desse poder com qualquer dos outros dois; que tal união deve dar margem a todos os efeitos negativos de uma dependência do primeiro em relação ao demais, apesar de uma separação nominal e aparente; que, em consequência de sua natural fraqueza, o Judiciário está continuamente ameaçado de ser dominado, intimidado ou influenciado pelos outros ramos; e que, como nada pode contribuir mais para sua firmeza e independência do que a estabilidade nos cargos, esta condição deve ser encarada como fator indispensável em sua constituição e, em grande parte, como a cidadela da justiça e da segurança pública”.

(HAMILTON, Alexander. et al. **O Federalista**: Introdução e Notas de Benjamin Fletcher Wright e Tradução de Heitor Almeida Herrera. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1984. p. 576-577)

Destaco essa passagem para lembrar-nos da necessária autocontenção que o exercício da jurisdição constitucional reclama.

O Judiciário não tem a bolsa nem a espada: seu poder repousa na autoridade e, por assim dizer, na eficácia da própria Constituição.

Preocupam-me, em suma, as consequências deste julgamento.

VIII**Consequências do julgamento**

RE 574706 / PR

Assentadas essas premissas, quero chamar atenção também para outro aspecto que não pode passar despercebido – as consequências da decisão que se está a adotar.

Tudo leva a crer que as consequências deste julgamento serão desastrosas para o País. Não me refiro apenas ao impacto orçamentário imediato. Digo também das implicações para o sistema tributário brasileiro.

Explico.

Em primeiro lugar, há o evidente e vultoso impacto fiscal da decisão que se está a adotar. Diziam os jornais da semana passada que nós estaríamos a lidar com a maior questão tributária da última década.

Em 2014, a Fazenda Nacional nos informou que esta decisão custaria ao Erário federal algo em torno de **R\$ 27 bilhões anuais**, em perda de arrecadação em 2015, sem levar em conta as ações de repetição de indébito (vide Nota PGFN/CASTF/Nº 1232/2014).

Por sua vez, no Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2017, consta a estimativa de impacto de R\$ 250,3 bilhões de reais.

Faço o registro, embora reconheça que tal cifra não pareça ser exata.

Além disso, pelo que consta, há cerca de 10 mil processos suspensos nas instâncias de origem, aguardando este julgamento.

Os números impressionam e, embora não possam ser nossa única razão de decidir, também não devem ser simplesmente ignorados.

Em segundo lugar, o precedente que ora abrimos entra em flagrante contradição com precedentes desta Corte. Cito dois exemplos à guisa de ilustração.

Dissemos, no julgamento do RE 212.209 e do RE 582.461, que o ICMS pode integrar sua própria base de cálculo, isto é, pode ser cobrado “por dentro”. Agora, estamos a assentar coisa diversa, já que um tributo não pode recair sobre outro.

Assentamos, no julgamento do RE 586.482, Rel. Min. Dias Toffoli, relativo à incidência da COFINS sobre as vendas inadimplidas, que,

RE 574706 / PR

ainda que os valores não tenham ingressado definitivamente no patrimônio da pessoa jurídica, essas vendas não poderiam ser excluídas da base de cálculo da contribuição, ante a inexistência de disposição legislativa permitindo tal exclusão.

Em terceiro lugar, há também os efeitos que a decisão deverá produzir em relação ao próprio sistema tributário nacional.

Sim, porque não me parece que o ICMS seja único tributo a repercutir nos preços dos produtos – *rectius*: das faturas – e, por conseguinte, no faturamento das empresas.

Daí a pergunta: e os demais tributos? Também deverão ser decotados do conceito de faturamento os valores eventualmente recolhidos a título de ISSQN?

O que dizer também de outros custos da empresa como, por exemplo, o valor da tarifa de energia elétrica paga?

É importante lembrar que não são apenas o PIS e a COFINS os tributos que incidem sobre o faturamento ou receita bruta das pessoas jurídicas e que, portanto, serão afetados pela decisão que vier a ser proferida por esta Corte.

Além do PIS/COFINS, a **Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB)**, instituída pela Lei 12.546/2011, no âmbito da chamada “Desoneração da Folha de Pagamento”, como o próprio nome diz, também incide sobre a receita bruta (art. 8º) e, portanto, terá sua arrecadação impactada pela decisão no presente caso.

E não para por aí! A receita bruta consiste, ainda, na materialidade indireta do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) quando recolhidos com base no lucro presumido (art. 15 da Lei 9.429/1995 e art. 22 da Lei 10.684/2003).

Nesta linha, Andrei Pitten Velloso, Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), conclui que:

“Se prevalecer a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, teremos de reconhecer que o sistema tributário brasileiro é, em larga

RE 574706 / PR

medida, inconstitucional há décadas, porquanto os argumentos que a sustentam levam à conclusão de que:

- o IPI não poderia incidir sobre o ICMS, o Imposto de Importação e as taxas relacionadas à atividade de importação;
- o ICMS não poderia incidir sobre o ICMS, o IPI, o Imposto de Importação, a COFINS-Importação e o PIS/PASEP importação;
- o PIS-Faturamento, o Finsocial, a COFINS, a contribuição ao PIS, a CPRB e o IRPJ e a CSLL, calculados pelo lucro presumido, não poderiam incidir sobre o ICMS e tampouco sobre o ISS.

Não só. Firmada a tese de que os tributos incidentes, de forma direta ou indireta, sobre a receita devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita, chegaríamos à conclusão de que a COFINS, a CPRB, a contribuição ao PIS e o IRPJ e a CSLL, calculados sobre o lucro presumido, deveriam ser excluídos da sua base de cálculo, ou seja, da base de cálculo da COFINS, da CPRB, da contribuição ao PIS, bem como do IRPJ e da CSLL calculados pelo lucro presumido. Essas insólitas consequências jurídicas bastariam para evidenciar a incorreção dos argumentos que sustentam a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS”. (ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica In: **R. Fórum de Dir. Tributário**, Belo Horizonte, ano 14, n. 83, p. 23-41, set./out. 2016)

Em artigo sob o título “**O Brasil não necessita de mais problemas**”, publicado hoje no *blog* “Poder 360”, do Jornalista Fernando Rodrigues, o ex-Secretário da Receita Federal Everardo Maciel sintetiza o que estou a falar:

“O STF está julgando tema cuja repercussão sobre o sistema tributário brasileiro pode ser catastrófica.

Trata-se da exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins e do PIS, que poderá ter um impacto de R\$ 250 bilhões para o

RE 574706 / PR

Tesouro, conforme consta no anexo “Riscos Fiscais” da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

A vítima imediata da decisão seria o Orçamento da Seguridade Social (previdência social, assistência social e saúde), do qual aquelas contribuições são importantes fontes de financiamento.

Essa discussão judicial se arrasta por décadas, como tem sido habitual nas grandes controvérsias tributárias, o que se explica pela opção, em 1988, por um sistema tributário excessivamente constitucionalizado, responsável por uma desnecessária complexidade processual.

A segurança jurídica é crucial para os investimentos privados. Afinal, quem vai investir em um país que leva décadas para esclarecer o que é faturamento ou que trava um teratológico embate judicial para proceder à distinção entre receita operacional bruta e receita bruta operacional?

Luís Eduardo Schoueri, titular de direito tributário na USP, em artigo recente (“Transação e Preço de Transferência”, Valor, 07.03.2017), assinala, com muita propriedade, que os investidores internacionais reputam a certeza jurídica como o mais importante requisito tributário para investimento.

Somos prisioneiros de um formalismo estéril que em nada aproveita ao País e estimula a construção de “teses” tributárias que fazem tão somente a fortuna dos que as exploram em intermináveis discussões judiciais.

A querela no STF encerra debates sobre a incidência de um tributo sobre ele mesmo ou outro tributo e a qualificação do ICMS como faturamento.

A participação de tributos em sua própria base de cálculo ou na de outro tributo não constitui novidade no sistema tributário brasileiro e, não raro, conta com expressa previsão constitucional.

O ICMS, como também o ICM que lhe antecedeu, sempre foi cobrado “por dentro”, isto é, como parte integrante de sua própria base de cálculo. A Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001, ao introduzir a alínea *i* no art. 155, § 2º, XII, tornou

RE 574706 / PR

essa regra inequívoca.

A contribuição devida pelo empregado (art. 195, II da CF) integra a base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salário (art. 195, I, *a* da CF) e, ao incidir sobre o valor bruto da remuneração, finda incidindo sobre si mesma.

A esses poderiam ser acrescentados inúmeros outros exemplos, como a inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI, do imposto de importação na do ICMS, das contribuições sociais na do ISS, etc.

Tudo para concluir que essa forma de incidência não é recente, nem é estranha ao modelo tributário brasileiro e muito menos ofende, sequer indiretamente, nosso ordenamento constitucional.

Na outra vertente da controvérsia, não há como entender que o ICMS esteja excluído do conceito de faturamento e, por essa razão, da base de cálculo do PIS e da Cofins.

A base de cálculo do ICMS é o valor faturado contra o cliente. Como o ICMS incide sobre si mesmo não há como excluí-lo, portanto do conceito de faturamento e, em consequência, da base de cálculo daquelas contribuições.

Admitir que faturamento é a “riqueza própria” do contribuinte implicaria também desconsiderar o pagamento de outros tributos, os custos das mercadorias e serviços, os salários pagos, etc. Afinal, não mais sealaria de faturamento, mas de lucro.

Caso houvesse a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, é preciso lembrar que a recomposição do equilíbrio fiscal poderia ser feita mediante simples elevação das alíquotas, neutralizando os efeitos desse equivocado entendimento, malgrado gerar uma enorme perturbação e penalizar os pequenos contribuintes, que teriam menor parcela do ICMS a excluir.

De mais a mais, cabem as seguintes indagações: quando o ICMS for objeto de incentivo fiscal deveria ser excluída a carga tributária efetiva ou a nominal? O aproveitamento do crédito do

RE 574706 / PR

ICMS nas operações de exportações (art. 155, § 2º, X, *a*, da CF), considerando-se que esse imposto seja receita de terceiros, deve ser entendido como apropriação indébita constitucionalmente autorizada? **Qual será o tamanho do desastre fiscal se a pretensão de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins alcançar os tributos que integram a base de cálculo do próprio ICMS?''**. (grifo nosso)

Ao que parece, essas e muitas outras questões tributárias haverão de emergir deste julgamento. Afinal, na prática, a decisão encadeia uma **reforma tributária judicial**, sem medir exatamente as consequências dessa iniciativa. Implode-se o sistema tributário brasileiro tal como hoje conhecemos.

Não tenho dúvidas em afirmar que esta decisão servirá de grande estímulo à criação das inúmeras outras teses tributárias a ocuparem a pauta dos Tribunais nos próximos anos.

Chamo a atenção para as consequências dos nossos julgados, porque a história está repleta de casos de julgados com consequências desastrosas.

A experiência da jurisdição norte-americana, notadamente no contexto político e jurídico do caso Dred Scott x Sanford, suscita relevantes reflexões acerca do papel do Judiciário *vis-à-vis* o efeito de suas decisões no âmbito de deliberações políticas a respeito de questões sensíveis.

Como é de conhecimento comum, o caso Dred Scott x Sanford decorreu do pleito de Dred e Harriet Scott, então submetidos ao regime de escravidão por parte da família Emerson, de obtenção do reconhecimento judicial do direito à liberdade. Para tanto, a pretensão, inicialmente, fundamentou-se na possibilidade de aplicação da legislação de Missouri, segundo a qual seria possível o reconhecimento do direito à liberdade na hipótese de demonstração de que a relação de escravidão teria sido extinta enquanto os requerentes fixaram residência, por determinado período, nos Estados de Illinois e Winsconsin, segundo as respectivas jurisdições (MALTZ, Earl M. **Dred Scott and the Politics of**

RE 574706 / PR

Slavery. Lawrence, Kansas: University Press of Kansas. 2007, p. 64).

Após sofrer derrota no âmbito da Suprema Corte de Missouri, Dred Scott ingressou com nova ação, no âmbito da Corte Federal competente, pleiteando o reconhecimento do direito à liberdade em razão de ter fixado residência em estado livre ou em território no qual a escravidão seria proibida, em conformidade com o “Missouri Compromise” (op. Cit, p. 71).

O caso em apreço chegou à Suprema Corte norte-americana, onde, em 1857, o pleito à liberdade foi rejeitado. Em seu voto condutor do posicionamento majoritário, *Chief Justice* Taney entendeu, em apertada síntese, que, considerando que os afro-americanos livres, quando da adoção da Constituição, não dispunham dos mesmos direitos fundamentais titularizados pelos americanos brancos, não poderia ser reconhecida a cidadania por parte dos “negros livres” (*free blacks* em livre tradução) (op. Cit., p. 119). Em conclusão, *Chief Justice* Taney concluiu, assim, que, diante do não reconhecimento do status de cidadão, por parte de Dred Scott, o acesso à jurisdição federal, por conseguinte, deveria ser afastado.

Muito embora o pleito de Dred Scott tenha sido rejeitado, como se sabe, o caso teve relevante impacto nos rumos políticos que o sucederam. De fato, a legitimidade da decisão tomada pela Suprema Corte americana foi, à exaustão, explorada nos debates políticos imediatamente subsequentes. E há quem sustente tenha sido esta decisão uma das causas remotas da deflagração da Guerra Civil Americana entre 1861 e 1865.

IX

Um novo caso dos precatórios?

Faço todas essas considerações, com todo o respeito, por temer que o caso em julgamento venha a nos apresentar uma reedição do conhecido – e desastroso – caso dos precatórios judiciais, o nosso caso Dred Scott, que, felizmente, por aqui não gerou uma guerra civil.

Refiro-me, evidentemente, ao julgamento das ADIs 4.425 e 4357,

RE 574706 / PR

ajuizadas pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) contra a EC 62/2009

Rememoro esse caso – que, aliás, ainda aguarda desfecho nesta Corte – para que não se repitam os erros ali cometidos.

Como é cediço, após a declaração de inconstitucionalidade proferida nos autos das ADIs 4.425 e 4357, o pedido de modulação de efeitos veio de uma das autoras da ação que postulava sua inconstitucionalidade, a Ordem dos Advogados do Brasil.

O fato é que, diante da suspensão de pagamento dos precatórios por parte de vários Tribunais de Justiça do País, determinada após o julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 4.357 e 4.425, a entidade requereu ao relator *“a continuidade dos pagamentos até que o e. Plenário module os efeitos da v. decisão, com a consequente expedição de ofícios a todos os Tribunais de Justiça”*. Em outras palavras, postulou que se mantivesse temporariamente o regime de pagamento até então vigente e, por conseguinte, a aplicação das disposições declaradas inconstitucionais pelo Plenário da Corte.

O pedido foi deferido monocraticamente pelo relator nos seguintes termos:

“A decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade parcial da Emenda Constitucional nº 62/09, assentando a invalidade de regras jurídicas que agravem a situação jurídica do credor do Poder Público além dos limites constitucionalmente aceitáveis. Sem embargo, até que a Suprema Corte se pronuncie sobre o preciso alcance da sua decisão, não se justifica que os Tribunais Locais retrocedam na proteção dos direitos já reconhecidos em juízo. Carece de fundamento, por isso, a paralisação de pagamentos noticiada no requerimento em apreço.

Destarte, determino, ad cautelam, que os Tribunais de Justiça de todos os Estados e do Distrito Federal deem imediata continuidade aos pagamentos de precatórios, na forma como já vinham realizando até a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em 14/03/2013, segundo a sistemática vigente à época, respeitando-se a vinculação de receitas para fins de

RE 574706 / PR

quitação da dívida pública, sob pena de sequestro”.

A cautelar foi referendada pelo Plenário e, em seguida, o Tribunal resolveu a questão de ordem para o fim de modular os efeitos da decisão e, assim, conferir sobrevida ao regime especial de pagamento de precatórios, instituído pela Emenda Constitucional 62/2009, por cinco exercícios financeiros a contar de 1º de janeiro de 2016.

A questão ainda não encontrou solução definitiva na Corte, uma vez que, diante de todo esse quadro, em 9.12.2015, o Tribunal houve por bem converter o julgamento dos embargos de declaração em diligência para permitir a intervenção de todos os interessados na causa, tendo em vista a possível concessão de efeitos infringentes ao julgamento. A decisão foi por maioria. Ficaram vencidos os Ministros Luiz Fux, Roberto Barroso, Rosa Weber, Cármen Lúcia e Marco Aurélio.

Pois bem. Naquela assentada, eu dizia do meu desassossego com aquela controvérsia e rogava à Corte prudência ao examinar os efeitos daquele julgamento.

Citei, como em diversas outras oportunidades, a doutrina de Victor Nunes Leal a propósito da delicadeza do afazer legislativo e dos inevitáveis riscos implicados na tarefa de legislar.

A passagem a que me refiro – e que tantas vezes já citei – é a seguinte:

"Tal é o poder da lei que a sua elaboração reclama precauções severíssimas. Quem faz a lei é como se estivesse acondicionando materiais explosivos. As consequências da imprevisão e da imperícia não serão tão espetaculares, e quase sempre só de modo indireto atingirão o manipulador, mas podem causar danos irreparáveis". (LEAL, Victor Nunes. Técnica Legislativa. In: **Estudos de direito público**. Rio de Janeiro, 1960. p. 7-8)

Com efeito, nunca é demasiado enfatizar a delicadeza da tarefa confiada ao legislador. A generalidade, a abstração e o efeito vinculante que caracterizam a lei revelam não só a importância, mas também a

RE 574706 / PR

problemática que marcam a atividade legislativa.

Os riscos envolvidos no afazer legislativo exigem peculiar cautela de todos aqueles que se ocupam do difícil processo de elaboração normativa. A análise não se limita aos aspectos ditos “estritamente jurídicos”, colhe também variada gama de informações sobre a matéria que deve ser regulada, no âmbito legislativo, doutrinário e jurisprudencial, e não pode nunca desconsiderar a repercussão econômica, social e política do ato legislativo.

As mesmas considerações valem para a jurisdição constitucional. Também não podemos deixar de lado os riscos das decisões judiciais dessa Corte Suprema, isto é, as consequências sociais, econômicas, financeiras e jurídicas dos nossos julgamentos. Devemos considerá-los com ainda mais razão em relação àquelas decisões cujos efeitos transcendem os limites subjetivos da causa (efeitos *erga omnes*).

Temo que o caso em análise venha a ter um desfecho similar ao que se viu no caso dos precatórios. Receio que estejamos a incorrer nos mesmo equívocos – repetindo os mesmos erros!

X**Conclusão**

Ante todo o exposto, peço vênia à Ministra Cármen Lúcia, bem como aos que a acompanharam, para aderir à divergência inaugurada pelo Ministro Edson Fachin, e nego provimento ao recurso. Eventual modulação de efeitos deve ser apreciada em momento oportuno.

É como voto.

15/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: A **controvérsia jurídica** ora em julgamento **consiste** em definir **se** se revela **compatível** **ou se** se mostra **inconciliável** com o modelo constitucional **a inclusão** do ICMS **na base de cálculo** da COFINS e da contribuição ao PIS.

Ao participar, em 08/10/2014, **no Plenário** desta Corte, **do julgamento do RE 240.785/MG**, **expendi** algumas observações *que tenho por necessárias e por indissociáveis* do tema em causa, **que se referem** às *delicadas relações* **entre** o poder impositivo do Estado **e** o complexo de direitos e garantias *de índole legal e constitucional* **que compõem**, em nosso sistema normativo, *o estatuto do contribuinte*.

Tenho enfatizado, em diversos votos que já proferi no Supremo Tribunal Federal, dos quais guardo firme convicção, **que os poderes do Estado**, em nosso sistema constitucional, *são essencialmente definidos e limitados pela própria Carta Política*, “E a Constituição foi feita para que esses limites não sejam mal interpretados ou esquecidos” (HUGO L. BLACK, “Crença na Constituição”, p. 39, 1970, Forense).

Uma Constituição escrita – *já o afirmei nesta Suprema Corte (RTJ 146/707-708, Rel. Min. CELSO DE MELLO)* – **não configura** *mera peça jurídica*, **nem representa** *simples estrutura de normatividade*, **nem pode caracterizar** *um irrelevante acidente histórico na vida* dos Povos e das Nações.

Todos os atos estatais *que repugnem à Constituição* **expõem-se** à censura jurídica – **dos Tribunais**, *especialmente* – porque são írritos, nulos e desvestidos *de qualquer validade*.

RE 574706 / PR

É por esse motivo que a Constituição traduz documento político-jurídico *da maior importância*, cuja superioridade **impõe-se** à observância de todos, **notadamente daqueles que exercem** o poder político, **destinando-se a proteger** as liberdades, **a tutelar** os direitos **e a inibir** os abusos do Estado e daqueles que em seu nome atuam.

Torna-se essencial **proclamar**, *por isso mesmo*, que a Constituição **não pode submeter-se** à vontade dos poderes constituídos **nem** ao império dos fatos e das circunstâncias. **A supremacia** de que ela se reveste – *enquanto for respeitada* – **constituirá a garantia mais efetiva** de que os direitos e as liberdades **jamaiz serão ofendidos**. Ao Supremo Tribunal Federal **incumbe a tarefa, magna e eminente**, de velar por que essa realidade não seja desfigurada.

Se é certo, de um lado, *como asseverado* por ALEXANDER HAMILTON (“The Federalist Papers”, n. 78) – **e agora lembrado** pelo eminente Ministro GILMAR MENDES –, que o Poder Judiciário “*will always be the least dangerous to the political rights of the Constitution*”, **não é menos exato reconhecer**, de outro, *que a prática da jurisdição constitucional, quando provocada* por aqueles atingidos pelo arbítrio, pela violência, pela omissão ou pelo abuso governamentais, **não pode ser considerada um gesto de indevida interferência** da Suprema Corte **na esfera orgânica** dos demais Poderes da República.

Nesse contexto, **incumbe** aos magistrados e Tribunais, **notadamente aos Juízes da Corte Suprema do Brasil**, **o desempenho** dos deveres que lhes são inerentes, **entre os quais avultam**, por seu **inquestionável** relevo, *o de velar* pela integridade dos direitos fundamentais de todas as pessoas, *o de repelir* condutas governamentais abusivas, *o de conferir* prevalência à essencial dignidade da pessoa humana *e o de neutralizar* qualquer ensaio de opressão estatal.

RE 574706 / PR

O Supremo Tribunal Federal **possui** a exata percepção dessa realidade **e tem**, por isso mesmo, **no desempenho** de suas funções, **um grave compromisso** na preservação da intangibilidade da Constituição que nos governa a todos, **sendo o garante** de sua integridade, **impedindo que razões de pragmatismo governamental ou de mera conveniência** de grupos, instituições ou estamentos **prevaleçam e deformem** o significado da própria Lei Fundamental.

Torna-se de vital importância reconhecer, bem por isso, que o Supremo Tribunal Federal – **que é o guardião da Constituição por expressa delegação do poder constituinte** – **não pode renunciar** ao exercício desse encargo, **pois, se** a Suprema Corte **falhar** no desempenho da **gravíssima** atribuição que lhe foi outorgada, **a integridade** do sistema político, **a proteção** das liberdades públicas, **a estabilidade** do ordenamento normativo do Estado, **a segurança** das relações jurídicas **e a legitimidade** das instituições da República **restarão** profundamente comprometidas.

Nenhum dos Poderes da República **pode submeter** a Constituição a seus próprios desígnios, **ou** a manipulações hermenêuticas, **ou, ainda**, a avaliações discricionárias **fundadas em razões de conveniência política ou de pragmatismo institucional**, **eis que** a relação **de qualquer** dos Três Poderes com a Constituição **há de ser, necessariamente, uma relação de incondicional respeito**, sob pena de juízes, legisladores e administradores **converterem** o alto significado do Estado Democrático de Direito **em uma promessa frustrada** pela prática autoritária do poder.

Nada compensa a ruptura da ordem constitucional, **porque nada recompõe os gravíssimos efeitos** que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental.

Tenho salientado, bem por isso, **em diversas decisões que proferi** no Supremo Tribunal Federal (**RTJ 144/435-436**, Rel. Min. CELSO DE

RE 574706 / PR

MELLO – RE 428.354/RS, Rel. Min. CELSO DE MELLO, *v.g.*), **que os desvios inconstitucionais** do Estado **no exercício** do seu poder de tributar **geram, na ilegitimidade desse comportamento do aparelho governamental, efeitos perversos**, que, **ao projetarem-se** nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, **deformam os princípios** que estruturam a ordem jurídica, **subvertem as finalidades** do sistema normativo **e comprometem a integridade e a supremacia** da própria Constituição da República.

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

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

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

RE 574706 / PR

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

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

Daí a necessidade de rememorar, sempre, **a função tutelar** do Poder Judiciário, **investido** de competência institucional **para neutralizar** eventuais abusos das entidades governamentais, que, **muitas vezes deslembradas da existência**, em nosso sistema jurídico, de um verdadeiro “*estatuto constitucional do contribuinte*”, **consubstanciador** de direitos e garantias **oponíveis** ao poder impositivo do Estado (**Pet 1.466/PB**, Rel. Min. CELSO DE MELLO, “*in*” **Informativo/STF** nº 125), **culminam por asfixiar**, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, **inviabilizando-lhe**, injustamente, o exercício de atividades legítimas, **o que só faz conferir** permanente atualidade às palavras do *Justice* Oliver Wendell Holmes, Jr. (“*The power to tax is not the power to destroy while this Court sits*”), **em “dictum”**

RE 574706 / PR

segundo o qual, em livre tradução, “o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”, proferidas, ainda que como “*dissenting opinion*”, no julgamento, em 1928, do caso “*Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox*” (277 U.S. 218).

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

Assentadas tais premissas, passo a apreciar o litígio constitucional em exame.

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

Não se desconhece, Senhora Presidente, considerados os termos da discussão em torno da noção conceitual de faturamento, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias, o que justificou, p. ex., em face do que dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional, a formulação por esta Corte Suprema, no exercício de sua jurisdição constitucional, do enunciado constante da Súmula Vinculante nº 31, cujo

RE 574706 / PR

teor, resultante de “reiteradas decisões sobre matéria constitucional” (CF art. 103-A, “caput”), possui o seguinte conteúdo:

“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

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

O eminente Ministro MARCO AURÉLIO, ao proferir substancioso voto como Relator do RE 240.785/MG, ênfatizou, de modo absolutamente correto, que não se mostra constitucionalmente possível à União Federal pretender incluir na base de cálculo da COFINS o valor retido em razão do ICMS. E, ao fazê-lo, destacou, em seu voto, os seguintes fundamentos:

“O que sustenta a recorrente é que o decidido pela Corte de origem discrepa da tipologia do tributo, tal como prevista no artigo 195, inciso I, alínea ‘b’, da Constituição Federal, considerado o

RE 574706 / PR

teor primitivo do preceito, ou seja, anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, no que, na citada alínea, fez inserir como base de incidência da contribuição devida pelo empregador, juntamente com o faturamento, a receita, utilizando a adjuntiva 'ou'.

Há de se examinar, assim, se a conclusão a que chegou a Corte de origem, refutando a defesa sobre a inconstitucionalidade de ter-se a incidência do tributo sobre o ICMS, incluindo este no que se entende como faturamento, conflita, ou não, com o dispositivo constitucional.

A tríplice incidência da contribuição para financiamento da previdência social, a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, foi prevista tendo em conta a folha dos salários, o faturamento e o lucro. As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento não de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente. Por isso mesmo, esta Corte glosou a possibilidade de incidência da contribuição, na redação primitiva da Carta, sobre o que pago àqueles que não mantinham vínculo empregatício com a empresa, emprestando, assim, ao vocábulo 'salários' o sentido técnico-jurídico, ou seja, de remuneração feita com base no contrato de trabalho – Recurso Extraordinário nº 128.519-2/DF. Jamais imaginou-se ter a referência à folha de salários como a apanhar, por exemplo, os acessórios, os encargos ditos trabalhistas resultantes do pagamento efetuado.

Óptica diversa não pode ser emprestada ao preceito constitucional revelador da incidência sobre o faturamento. Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços.

A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar.

O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo,

RE 574706 / PR

o envolvimento de noções próprias **ao que se entende** como receita bruta.

Descabe assentar que os contribuintes da Cofins **faturam**, em si, o ICMS. O valor deste **revela**, isto sim, **um desembolso a beneficiar a entidade de direito público** que tem a competência para cobrá-lo.

A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, **importa na incidência do tributo que é a Cofins**, não sobre o faturamento, **mas sobre outro tributo** já agora da competência de unidade da Federação. **No caso dos autos**, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, **ter-se-á**, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se na base de incidência da Cofins o valor devido a título de IPI.

Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea 'b' do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal.

.....
Conforme salientado pela melhor doutrina, 'a Cofins só pode incidir sobre o faturamento, que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas'. 'A contrario sensu', **qualquer valor diverso deste não pode ser inserido** na base de cálculo da Cofins. **Há de se atentar** para o princípio da razoabilidade, **pressupondo-se** que o texto constitucional mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência.

.....
Da mesma forma que esta Corte **excluiu a possibilidade** de ter-se na expressão 'folha de salários' **a inclusão** do que satisfeito a

RE 574706 / PR

administradores, autônomos e avulsos, não pode, com razão maior, entender que a expressão 'faturamento' envolve, em si, ônus fiscal, como é o relativo ao ICMS, sob pena de desprezar-se o modelo constitucional, adentrando-se a seara imprópria da exigência da contribuição, relativamente a valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço, como é o relativo ao ICMS. Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado, e não o vendedor da mercadoria.

.....
Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, ao valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerado, isso sim, um desembolso." (grifei)

Também nesse mesmo julgamento, o eminente Ministro CEZAR PELUSO foi extremamente preciso, quando observou que "O problema todo é que, neste caso, se trata de uma técnica de arrecadação em que, por isso mesmo, se destaca o valor do ICMS para efeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte. (...) trata-se de um trânsito puramente contábil, significando que isso, de modo algum, compõe o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa, que é o conceito de faturamento (...)"

Igual percepção foi revelada pelo eminente Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, para quem "O faturamento sempre foi entendido pela doutrina, e mesmo pela prática comercial, como a receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. O ICM não integra, a meu juízo, a receita da empresa a nenhum título; ela não integra o valor da operação (...)"

RE 574706 / PR

Irrecusável, Senhora Presidente, *tal como assinalado por Vossa Excelência, que o valor pertinente ao ICMS é repassado ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular a empresa, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença, por direito próprio, à empresa contribuinte.*

Inaceitável, por isso mesmo, *que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:*

- a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e*
- b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.*

Daí a advertência de autores e tributaristas eminentes, *cuja lição, no tema, mostra-se extremamente precisa (e correta) no exame da noção de receita.*

Para GERALDO ATALIBA (“Estudos e Pareceres de Direito Tributário”, vol. 1/88, 1978, RT), p. ex., “O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo”.

Também RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (“Fundamentos do Imposto de Renda”, p. 83, item n. II.2, 2008, Quartier Latin) **perfilha** esse mesmo entendimento, **pois acentua** que “as receitas são sempre novos elementos que se agregam ao conjunto patrimonial, ou melhor, são acréscimos de

RE 574706 / PR

*direitos ao patrimônio”, **constituindo**, por isso mesmo, “um ‘plus jurídico’”, **sendo relevante destacar**, por essencial, que “receita é um tipo de ingresso ou entrada no patrimônio da pessoa distinto de outros ingressos ou entradas, embora guarde com todos eles um elemento comum, que é o de se tratar da adição de um novo direito à universalidade de direitos e obrigações que compõem esse patrimônio. Isso significa que toda receita é um ‘plus jurídico’, mas nem todo ‘plus jurídico’ é receita (...)”.*

Daí a acertada conclusão a que chegou, na análise da noção conceitual de receita, JOSÉ ANTÔNIO MINATEL (“**Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**”, p. 100/102, item n. 4, 2005, MP Editora):

“(...) nem todo ingresso tem natureza de receita, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de ‘definitividade’ da quantia ingressada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea obrigação de igual grandeza. (...).

.....
A definitividade do ingresso, aqui registrada como imprescindível para identificar a existência de ‘receita’, não se refere ao tempo de permanência no patrimônio da pessoa jurídica. Tem a ver com a ‘titularidade e disponibilidade’ dos valores ingressados, aferidas pelo título jurídico que acoberta a respectiva operação, ou seja, ingresso definitivo é aquele que adentra o patrimônio do vendedor em contrapartida da mercadoria transferida ao comprador (...), conferindo aos beneficiários remunerados a disponibilidade plena dos valores ingressados, sem qualquer outra condição que possa vincular a eficácia das operações.

RE 574706 / PR

Portanto, só se pode falar em 'receita' diante de ingresso a título definitivo no patrimônio da pessoa jurídica, em regra proveniente do esforço pelo exercício da sua específica atividade operacional (...). Portanto, 'receita' é ingresso qualificado pela sua origem, caracterizando a entrada definitiva de recursos que, ao mesmo tempo, remuneram e são provenientes do exercício da atividade empresarial (...)." (grifei)

É por isso que o saudoso Ministro ALIOMAR BALEEIRO, em clássica obra ("Uma Introdução à Ciência das Finanças", p. 152, item n. 14.3, 18ª ed., 2012, Forense), **assinala** que são inconfundíveis as noções conceituais de entrada ou ingresso, de conteúdo genérico e abrangente, e de receita, de perfil restrito, **que compreende, como espécie que é do gênero "entrada", o ingresso definitivo de recursos geradores de "incremento" patrimonial, o que permite concluir que o mero ingresso de valores destinados a ulterior repasse a terceiros (no caso, ao Estado-membro ou ao Distrito Federal) não se qualificará, técnica e juridicamente, como receita, para fins e efeitos de caráter tributário.**

Cabe lembrar, neste ponto, *por extremamente relevante, que o Plenário do Supremo Tribunal Federal bem enfatizou o aspecto que ora venho de referir, como se pode ver de decisão que restou consubstanciada em acórdão assim ementado:*

"(...) – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, 'independentemente de sua denominação ou classificação contábil'. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também

RE 574706 / PR

para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. (...)."

(RE 606.107/RS, Rel. Min. ROSA WEBER – grifei)

É importante ressaltar, ainda, que a orientação que venho de mencionar encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (JOSÉ ALFREDO FERRARI SABINO, "Da Não-Inclusão dos Reembolsos, pelos Distribuidores, do ICMS Retido pela Indústria na Base de Cálculo do PIS e da Cofins", "in" Revista Dialética de Direito Tributário nº 42, p. 59, item n. 4, 1999; HUGO DE BRITO MACHADO, "Cofins: Ampliação da Base de Cálculo e Compensação do Aumento de Alíquota", "in" "Contribuições Sociais: Problemas Jurídicos: COFINS, PIS, CSLL e CPMF", p. 95/113, 1ª ed., 1999, Dialética; DIEGO DINIZ RIBEIRO, "PIS e COFINS na Importação: Base de Cálculo e Questões Controvertidas", "in" Repertório de Jurisprudência – IOB nº 11, vol. I/425, item n. 3, 2005; CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS, "Exclusão do ICMS da Base de Cálculo de Tributos Federais", "in" Revista Dialética de Direito Tributário nº 145, p. 22, out/07; ALLAN MORAES, "ICMS na Base de Cálculo do PIS e da Cofins não Cumulativos", "in" Revista Dialética de Direito Tributário nº 141, p. 30/32, jun/07; SOLON SEHN, "PIS – COFINS – Não Cumulatividade e Regimes de Incidência", p. 240/243, item n. 4.3.4, 2011, Quartier Latin, v.g.), cabendo destacar, no ponto, tal como o fez, em seu substancioso e brilhante voto, a eminente Ministra CÁRMEN LÚCIA, Relatora deste processo, a precisa lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA exposta em conhecida monografia que escreveu como doutrinador ilustre ("ICMS", p. 530/542, 12ª ed., 2007, Malheiros):

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

RE 574706 / PR

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

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

Muito bem, quando a Constituição, em matéria de contribuições sociais para a seguridade social, alude a 'faturamento', é preciso buscar no Direito Comercial (art. 187, I, da Lei 6.404/1976, que se encontrava em vigor quando da promulgação da Constituição Federal) este conceito.

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

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

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

Noutras palavras, 'faturamento' é a contrapartida econômica, auferida, como 'riqueza própria', pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas. Conquanto nesta contrapartida

RE 574706 / PR

possa existir um componente que corresponde ao ICMS devido, ele não integra nem adere ao conceito de que ora estamos cuidando.

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

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

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

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

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

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

RE 574706 / PR

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

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

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

.....
Irrelevante, portanto, que o parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 70/1991 não tenha se referido expressamente ao ICMS como passível de exclusão da base de cálculo da COFINS, já que tal exclusão é consequência inexorável da definição da 'base de cálculo' contida no 'caput', além de consagrada pelo art. 195, I, da CF.

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

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

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

.....

RE 574706 / PR

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

Tenho para mim que se mostra definitivo, no exame da controvérsia ora em julgamento, **e na linha do que venho expondo neste voto, a doutíssima manifestação** do Professor HUMBERTO ÁVILA, **cujo parecer, na matéria, bem analisou** o tema em causa, **concluindo, acertadamente, no sentido da inconstitucionalidade** da inclusão dos valores pertinentes ao ICMS **na base de cálculo** da COFINS **e da contribuição ao PIS, em razão** de os valores recolhidos a título de ICMS **não se subsumirem à noção conceitual de receita ou de faturamento** da empresa:

*“**2.1.4** (...) o Supremo Tribunal Federal definiu e consolidou o entendimento de que o conceito de faturamento conota o resultado da venda de mercadorias ou da prestação de serviços e da venda de mercadorias e prestação de serviços. E foi precisamente com base nessa jurisprudência que a Corte fixou o conceito de faturamento ou de receita como espécies de ingresso ‘definitivo’ no patrimônio do contribuinte.*

.....
***2.1.6** (...) o Supremo Tribunal Federal reconhece a obrigatoriedade de que os valores incluídos na base de cálculo das contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita envolvam ‘riqueza própria’ para que se entendam como adequados à dicção constitucional. A obrigatoriedade de que a receita bruta seja definida como o ‘ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições’, é reiterada na jurisprudência desta E. Corte. Sendo assim, evidente que os valores correspondentes ao ICMS,*

RE 574706 / PR

vinculados a um 'ônus fiscal', por não corresponderem ao produto da venda de bens e da prestação de serviços resultantes das atividades operacionais da empresa que se integram ao seu patrimônio, não se enquadram no conceito de receita ou de faturamento.

.....
2.1.10 *Para o caso em pauta, interessa apenas isto: havendo jurisprudência consolidada no sentido de que faturamento ou receita são expressões que quantificam o resultado das atividades econômicas dos contribuintes, abrangendo aquilo que se agrega definitivamente ao seu patrimônio, qualquer ingresso que não seja nem resultado dessas atividades nem se agregue de modo definitivo ao referido patrimônio jamais poderá ser incluído no conceito de receita ou faturamento. Assim a jurisprudência deste Egrégio Supremo Tribunal Federal.*

.....
2.2.8 *Sendo assim, o substrato da receita ou do faturamento é 'atividade econômica' geradora desses resultados. E quem exerce a atividade econômica é a 'empresa', não o 'Estado', de modo que quem obtém receita ou faturamento também é a 'empresa', não o 'Estado'. Em outras palavras, isso significa que o fato gerador das contribuições sociais em comento não é um fato consistente numa 'atividade estatal', mas um fato decorrente de um comportamento do 'particular'.*

2.2.9 *A receita ou o faturamento, em resumo, são montantes decorrentes da 'atividade econômica' da 'empresa'. Essa constatação trivial revela algo da mais absoluta importância, normalmente esquecido: o fato gerador das contribuições não é a receita ou o faturamento. A receita ou o faturamento é a sua base de cálculo. O seu fato gerador corresponde às 'operações ou atividades econômicas das empresas' das quais decorra a obtenção do faturamento ou da receita.*

.....
2.2.12 *Mas se o fato gerador das contribuições corresponde às operações ou atividades econômicas das empresas geradoras da receita ou do faturamento, é evidente que os valores recolhidos em razão da incidência do ICMS não podem compor a sua base de cálculo, por*

RE 574706 / PR

dois motivos. De um lado, porque os valores recebidos a título de ICMS apenas 'transitam provisoriamente' pelos cofres da empresa, sem ingressar definitivamente no seu patrimônio. Esses valores não são recursos 'da empresa', mas 'dos Estados', aos quais serão encaminhados. Entender diferente é confundir 'receita' com 'ingresso'. E 'receita transitória' é contradição em termos, verdadeiro oxímoro, como o 'fogo frio' a que fazia referência CAMÕES.

.....
3.5 Excluir da base de cálculo das contribuições aquilo que é cobrado a título de IPI, mas não aquilo que advém do ICMS, apenas porque a técnica de cobrança desses tributos é diferente, é inverter a ordem das coisas, interpretando a Constituição com base na legislação, e não a legislação com base na Constituição. É simplesmente interpretar o ordenamento jurídico de cabeça para baixo.

3.6 Todas as considerações feitas até o presente momento demonstram que a interpretação adotada no acórdão recorrido, no sentido de incluir na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita o ICMS, é totalmente equivocada, na medida em que ela: (i) promove uma leitura parcial da Constituição; (ii) fundamenta-se em meros fragmentos normativos que regem a matéria; (iii) desconsidera os princípios que devem orientar a interpretação da regra de competência, especialmente os que fixam o critério (a equidade), o pressuposto (a solidariedade social) e a finalidade do financiamento da seguridade social (a justiça social); e (iv) confunde o fato gerador das mencionadas contribuições (prática de atividades econômicas pela empresa) com a sua base de cálculo (a receita ou o faturamento)." (grifei)

Concluo o meu voto, Senhora Presidente. E, ao fazê-lo, quero destacar que a orientação, por mim ora referida, que censura, de modo correto, por inconstitucional, a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS (e da contribuição ao PIS) foi assim resumida na lição de ROBERTO CARLOS KEPPLER e de ROBERTO MOREIRA DIAS ("Da Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da

RE 574706 / PR

Cofins”, “in” Revista Dialética de Direito Tributário nº 75, p. 178, item n. 4, 2001):

“(…) o ICMS não poderá integrar a base de cálculo da Cofins pelos seguintes motivos: (i) o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite referida dilação na base de cálculo da exação; (ii) isso representaria afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e (iii) o previsto no art. 154, I, da Constituição Federal seria afrontado.” (grifei)

Com essas considerações e com apoio em seu magnífico voto, Senhora Presidente, conheço e dou provimento ao presente recurso extraordinário interposto pela empresa contribuinte, acolhendo, ainda, a tese formulada por Vossa Excelência no sentido de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS” (grifei).

É o meu voto.

15/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Presidente, eu gostaria de fazer um aditamento a meu voto, diante da riqueza de todos os votos proferidos na última sessão, aos quais se agregam, no dia de hoje, os votos proferidos pelo Ministro **Gilmar Mendes** e, agora, pelo decano, Ministro **Celso de Mello**.

Eu digo, então, Senhora Presidente, diante do adiantado da hora, para não tomar muito o tempo dos eminentes Colegas, que os diversos posicionamentos adotados me suscitaram vários questionamentos e me vejo no dever de trazer esclarecimentos a respeito da minha própria opinião e agregar esses esclarecimentos ao voto então proferido.

15/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

ADITAMENTO**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

O entendimento que será firmado em sede de repercussão geral poderá significar uma guinada na jurisprudência da Corte no que se refere à base econômica da Contribuição ao PIS e da Cofins prevista no art. 195, I, b, da Constituição Federal, seja em sua redação original, seja na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998. Os diversos posicionamentos adotados na assentada anterior me suscitaram vários questionamentos, os quais considero importante compartilhar com os Ilustres Pares, a fim contribuir para a reflexão sobre tema, o qual, a meu sentir, é da maior relevância, notadamente no que tange à coerência do Sistema Tributário Nacional.

Vejamos:

I – DA INCIDÊNCIA DE TRIBUTO SOBRE TRIBUTO

Parece ser consenso na jurisprudência da Corte e dos tribunais do País que nosso ordenamento jurídico comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo. Ou seja, é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, **a priori**, do princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido: (i) ICMS sobre o próprio ICMS: repercussão geral no RE nº 582.461/ SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Gilmar Mendes**, julgado em 18/5/2011; (ii) contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre as próprias contribuições ao PIS/PASEP e COFINS: recurso representativo da controvérsia REsp nº 976.836-RS, STJ, Primeira Seção, Rel. Min. **Luiz Fux**, julgado em 25/8/2010; (iii) IRPJ e CSLL sobre a própria CSLL: recurso representativo da controvérsia REsp nº 1.113.159-AM, STJ, Primeira Seção, Rel. Min. **Luiz Fux**, julgado em 11/11/2009. Cito, ainda, os antigos entendimentos já

RE 574706 / PR

sumulados:

Súmula nº 258 do Tribunal Federal de Recursos:

“Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM.”

Súmula nº 68 do Superior Tribunal de Justiça:

“A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.”

Súmula nº 94 do Superior Tribunal de Justiça:

“A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial.”

No julgamento do RE nº 582.461/SP, de relatoria do Ministro **Gilmar Mendes**, no qual se discutiu a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, o Plenário da Corte manteve a coerência da sistemática até então aceita na jurisprudência. Destaco trecho do voto da Ministra **Ellen Gracie**:

“Por certo que a Constituição pode determinar exclusões como o faz por meio do art. 155, § 2º, XI, ao dispor no sentido de que a base de cálculo do ICMS não compreenderá o montante do IPI quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador dos dois impostos, o que resta reproduzido no art. 13, § 2º, da LC nº 87/96.”

Como assinalou Sua Excelência, citando o Ministro **Ilmar Galvão**, “não há uma garantia constitucional genérica contra a sobreposição de tributos.” Segundo a Ministra **Ellen Gracie**, no que acompanhou o Relator, Ministro **Gilmar Mendes**, não se pode dizer “**que decorra do Sistema Tributário Nacional a necessidade de que as bases de cálculo dos tributos sejam depuradas, delas se excluindo necessariamente os tributos que as componham ou que nelas esteja[m] incorporados**”.

RE 574706 / PR**II - DO CONCEITO DE FATURAMENTO NA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE**

Sobre o conceito de faturamento, tradicionalmente, o STF não se debruçava sobre ele no que se refere às receitas que devem ou não integrá-lo. A partir do julgamento que declarou a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS pela Lei nº 9.718/98, diversos questionamentos surgiram, notadamente em face das receitas auferidas por instituições financeiras e equiparadas.

Daí que, em diversos precedentes, o STF passou a esclarecer o conceito de faturamento, construído sobretudo no RE nº 150.755, sob a expressão receita bruta de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, querendo significar que tal conceito está ligado à ideia de **produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se incluem as receitas resultantes do exercício de atividades empresariais típicas.**

O Ministro **Cezar Peluso**, em seu voto nos RE nºs 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, em nenhum momento defende uma acepção restrita do conceito de faturamento. Sua excelência sempre defendeu “**a acomodação prática do conceito legal do termo faturamento, estampado na Constituição, às exigências históricas da evolução da atividade empresarial**”.

Esse entendimento do Ministro **Cezar Peluso** fica claro no voto já proferido no RE nº 400.479, ora com pedido de vista do Ministro **Marco Aurélio**, mas já liberado para julgamento:

“Pretendo expor, de modo direto e objetivo, as razões pelas quais entendo que a noção de faturamento não apenas compreende a receita decorrente da venda de mercadorias, da prestação de serviços, ou de ambas, **mas equivale à soma de todas as receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.** E advirto que tal moldura conceitual não implica admitir tributação por PIS/Cofins sobre receitas não operacionais em geral, nem retroceder à noção de ‘receita bruta total’, já veementemente repelida pela Corte.”

RE 574706 / PR

Nesse sentido é que, na jurisprudência do Supremo Tribunal, os salários e encargos sociais e trabalhistas reembolsados às empresas de trabalho temporário ou às prestadoras de serviços terceirizados integram a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) (RE nº 683.334, AgR, Segunda Turma, Rel. Min. **Ricardo Lewandowski**, DJe de 13/8/12; AI nº 857.624/PR, Segunda Turma, Rel. Min. **Cármem Lúcia**, DJe de 8/2/13; AI nº 860.933/PR-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. **Luiz Fux**, DJe de 9/12/15; ARE nº 956.862/SP, Rel. Min. **Celso de Mello**, DJe de 31/5/16).

No mesmo sentido, ambas as Turmas têm decidido, quanto à taxa de administração de cartão de crédito, ser essa **um custo operacional** que o estabelecimento comercial paga à administradora, a qual não estaria inclusa nas exceções legais que permitem subtrair verbas da base de cálculo da COFINS e do PIS. (RE nº 959.162/SC, Segunda Turma, Rel. Min. **Celso de Mello**, DJe de 25/10/16; ARE nº 813.397/PE-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. **Luiz Fux**, DJe de 12/11/16; RE nº 813.061/RS-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. **Rosa Weber**, DJe de 19/2/15).

Os argumentos lançados pelos contribuintes visando à exclusão do ICMS, repassado ao consumidor na nota fiscal, da base de cálculo do PIS/Cofins **nos precedentes colacionados** são exatamente os mesmos suscitados no presente recurso extraordinário. Por exemplo, as taxas e as comissões repassadas pelos consumidores finais às administradoras de cartão de crédito configurariam receita exclusiva das operadoras; ou seja, configurariam mero ingresso, não se incorporando, pois, ao patrimônio do contribuinte.

Vide, que, **no presente caso**, não é sequer necessário buscar-se um conceito de faturamento mais ligado ao objeto social da pessoa jurídica. Basta a análise do conceito tradicional de faturamento construído a partir do RE nº 150.755 para se concluir que o valor relativo ao encargo financeiro do ICMS destacado na nota fiscal compõe a receita bruta da empresa, assim entendida como “o produto das vendas de mercadorias e

RE 574706 / PR

de serviços”. É o que tentarei demonstrar.

III - DO CONCEITO LEGAL DE FATURAMENTO – INSTITUTOS, CONCEITOS E FORMAS DE DIREITO PRIVADO

Pois bem. O art. 110 do CTN, prescreve que “[a] lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado[] utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias”.

Dessa perspectiva, as redações originárias das atuais leis que regem a cobrança do PIS/Cofins assim dispunham a respeito da base de cálculo das contribuições:

Lei nº 9.718/98 (PIS/Cofins cumulativos):

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

~~Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)~~

~~§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)~~

Lei nº 10.637/02 (PIS/Pasep não cumulativo):

~~“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.~~

~~§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.~~

RE 574706 / PR

Lei nº 10.833/03 (Cofins não cumulativo):

~~“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.~~

~~§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.”~~

A Lei nº 12.973/14, fruto da conversão da MP nº 627/13, alterou essas leis. Ela fez com que esses diplomas, ao tratarem da base de cálculo do PIS/Cofins, fizessem referência à receita bruta constante do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77. Tal artigo também foi por ela modificado. Em síntese, de acordo com a exposição de motivos da medida provisória, a pretensão era promover uma aproximação da legislação fiscal à legislação societária, bem como esclarecer os conceitos de receita bruta e de receita líquida:

“4. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

15.4. O art. 12 foi alterado com o objetivo de aperfeiçoar a definição de receita bruta e de receita líquida”.

Vejamos, então, como ficaram as atuais leis que regem a cobrança do PIS/Cofins após as alterações promovidas pela Lei nº 12.973/14:

RE 574706 / PR

Lei nº 9.718/98 (PIS/Cofins cumulativos):

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)” (grifei).

Lei nº 10.637/02 (PIS/Pasep não cumulativo):

“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)” (grifei)

Lei nº 10.833/03 (Cofins não cumulativo):

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as

RE 574706 / PR

demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)” (grifei).

Verificado, portanto, que as atuais leis do PIS/Cofins **expressamente afirmam que as bases de cálculo dessas contribuições compreendem a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77**, resta examinar o que esse dispositivo diz sobre ela.

Conforme o **caput** e os incisos I a IV do referido art. 12, com a redação dada pela Lei nº 12.973/14, **a receita bruta compreende**: o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos itens anteriores. Analisando apenas esses dispositivos, já se percebe que, **em nenhum momento, o decreto-lei propõe excluir da receita bruta o ônus financeiro de tributos transladado para dentro daqueles valores**.

Visando ser ainda mais claro, o § 5º desse mesmo artigo explicitamente assevera que, **“na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes”**. Isso leva o intérprete a entender que **faz parte da receita bruta qualquer ônus financeiro de tributo relativo à operação de venda de mercadorias ou à operação de prestação de serviços realizada pela pessoa jurídica, como os ônus financeiros do ISS e do ICMS repassados para o preço da mercadoria vendida ou do serviço prestado**.

Ademais, para o decreto-lei em comento, **tão somente o conceito de receita líquida é que considera a exclusão dos tributos relativos à venda de mercadorias ou à prestação de serviços** (art. 12, § 1º, III, do Decreto-lei nº 1.598/77). E, **como visto, a atual legislação do PIS/Cofins não adotou o conceito de receita líquida do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, mas sim o de receita bruta**¹. Para maiores esclarecimentos, transcrevo o artigo:

1 **Vide:** art. 3º da Lei nº 9.718/98; art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.637/02; art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.833/03, todos com redações dadas pela Lei nº 12.973/14.

RE 574706 / PR

Decreto-lei nº 1.598/77:

“Art. 12. **A receita bruta compreende:** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem

RE 574706 / PR

comprovadamente demonstradas.(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços **na condição de mero depositário**. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 5º **Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes** e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no **caput**, observado o disposto no § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)” (grifei).

Em síntese: as atuais leis que regem a cobrança do PIS/Cofins expressamente afirmam que as bases de cálculo dessas contribuições compreendem a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 (atualmente, com a redação dada pela Lei nº 12.973/14), cujo § 5º **explicitamente afirma que se incluem na receita bruta os tributos sobre ela incidentes**.

Na sessão passada, cogitou-se que o conceito de receita bruta, para fins de incidência do PIS/Cofins, **deveria ser extraído da Lei das Sociedades por Ações – Lei nº 6.404/76**, especialmente por três razões: a) o art. 195, I, CF não definiria o conceito de “faturamento” ou de “receita”; b) na lei tributária não haveria a definição do que é receita bruta, na acepção do termo faturamento; b) o art. 110 do Código Tributário Nacional faria com que os conceitos do direito privado ou do direito comercial tivessem primazia em relação aos conceitos tributários (e, provavelmente, a Carta Federal teria adotado, de modo implícito, o conceito de receita bruta constante da Lei das Sociedades por Ações). Assim, com base na Lei das Sociedades por Ações, a receita bruta, base de incidência do PIS/Cofins, já se encontraria livre do ICMS relativo às vendas da empresa.

No entanto, a própria Lei das Sociedades por Ações, em seu art. 177, § 2º, claramente afirma, **desde sua redação originária, que as companhias**

RE 574706 / PR

devem observar, em livros ou registros auxiliares, as disposições da lei tributária e das legislações especiais. Portanto, segundo a própria Lei nº 6.404/76, as companhias devem cumprir o que as leis fiscais dispõem sobre a cobrança do PIS/Cofins. Transcrevo o dispositivo:

“Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

~~§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.~~

(...)

§ 2º **A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial** sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)” (grifei).

Por sua vez, o art. 187, I, da Lei das Sociedades por Ações, referido no voto do Ministro **Cezar Peluso** no julgamento dos RE nº 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, no meu entender, é norma direcionada para uma contabilidade comercial e, **em nenhum momento, refere que o ônus**

RE 574706 / PR

financeiro do ICMS não integraria a receita bruta da empresa. O que o dispositivo diz é que a Demonstração do Resultado do Exercício – DRE (um dos vários demonstrativos contábeis de uma companhia) deverá **discriminar** certas rubricas, como a “**receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos**”. E **discriminar não significa dizer que a receita bruta deva ser apresentada já sem os impostos, até porque, se isso acontecesse, não se trataria mais de receita bruta.** Para maior elucidação, transcrevo o artigo:

“SEÇÃO V

Demonstração do Resultado do Exercício

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período,

RE 574706 / PR

independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”

No mesmo sentido, os autores do Manual de contabilidade societária (FIPECAFI – órgão de apoio ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP), ao interpretarem **os conceitos contidos no art. 187, inciso I (que nunca sofreu alteração), da Lei das Sociedades por Ações**, afirmam que o ICMS relativo à venda de mercadorias faz parte da receita bruta. Cito trecho dessa obra:

“30.1 Receita de vendas de produtos e serviços

30.1.1 Conceitos

(...)

A Lei nº 6.404/76, em seu art. 187, itens I e II, estabelece que as empresas deverão, na Demonstração do Resultado do Exercício, discriminar ‘a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, dos abatimentos e dos impostos’ e ‘a receita líquida das vendas e serviços’.

Dessa forma, a contabilização das vendas deverá ser feita por seu valor bruto, inclusive impostos, sendo que tais impostos e as devoluções e abatimentos deverão ser registrados em contas devedoras específicas, as quais serão classificadas como contas redutoras das vendas” (MARTINS, Eliseu et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 2. ed. Atlas: 2013, p. 568 – destaquei).

Como se vê, deduzir da receita bruta os ônus dos impostos relativos às vendas (como o ICMS) que repercutem nos preços das mercadorias ou dos serviços resulta na apuração da **receita líquida**.

A propósito, verifico que José Carlos Marion também vai nessa mesma direção. Do seu livro **Contabilidade empresarial** (17. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2015), destaco um **trecho** do modelo de

RE 574706 / PR

Demonstração do Resultado do Exercício em que o autor trabalha com o conceito legal de receita bruta extraído da Lei das Sociedades por Ações:

“Modelo de Demonstração do Resultado do Exercício com base na Legislação – Lei 6.404/76 com as alterações das Leis 11.638/07, 11.941/09 e as Normas Contábeis – CPC 26 e Resolução CFC 1.255/09.

RECEITA BRUTA DE VENDAS
(-) DEDUÇÕES DE VENDAS
Vendas canceladas
Descontos Incondicionais
Devoluções de Vendas
(-) IMPOSTOS SOBRE VENDAS
ICMS sobre Faturamento
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS
(-) Custo dos Produtos e Serviços Vendidos
LUCRO BRUTO

(...)

Este formato de DRE não conflita com a Lei Societária no Brasil e é o modelo praticado em todo país. (...)” (MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 17. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2015. p. 113/114 – grifei).

Portanto, se nós considerarmos que o conceito de receita bruta a ser adotado seria o constante da Lei das Sociedades por Ações (uma lei de direito privado ou de direito comercial), chegaríamos ao seguinte raciocínio: a) o art. 187, I, da Lei das Sociedades por Ações não exclui do conceito de receita bruta o ônus financeiro do ICMS relativo às vendas realizadas pela companhia; b) se a contribuição ao PIS e a Cofins incidem sobre a receita bruta a que se refere o art. 187, I, da Lei das Sociedades por Ações, então, inevitavelmente, essas contribuições incidem sobre o ônus financeiro (repassado para o preço da mercadoria ou do serviço) do ICMS relativo às vendas realizadas pela companhia. Se partirmos para excluir a parcela relativa à despesa com o pagamento do ICMS, devemos ter em

RE 574706 / PR

conta que o raciocínio deve valer para os demais tributos (como o IPI e o ISS), já que eles, de igual modo, constituem parcelas dedutíveis da **receita bruta**.

Por ser esclarecedor, transcrevo trecho da ementa do recurso representativo da controvérsia no Superior Tribunal de Justiça (Resp nº 1.144.469), julgado **muito recentemente**, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques,

“4. Consoante o disposto no art. 12 e §1º, do Decreto-Lei n. 1.598/77, o ISSQN e o ICMS devidos pela empresa prestadora de serviços na condição de contribuinte de direito fazem parte de sua receita bruta e, **quando dela excluídos, a nova rubrica que se tem é a receita líquida.**

Situação que não pode ser confundida com aquela outra decorrente da retenção e recolhimento do ISSQN e do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ISSQN-ST e ICMS-ST). Nesse outro caso, a empresa não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. **Quando é assim, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa que se torna apenas depositária de tributo** que será entregue ao Fisco, consoante o art. 279 do RIR/99.”

Em outras palavras, caso esta Suprema Corte adote o entendimento de que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS/Cofins, a meu sentir, se estará alterando a definição, o conteúdo e o alcance do **conceito de receita bruta** adotado tanto no direito tributário como no direito privado e já largamente utilizado na jurisprudência da Corte.

IV – DO CONTRIBUINTE DO ICMS – NATUREZA JURÍDICA DO VALOR DESTACADO NA NOTA FISCAL, DA PERSPECTIVA DO CONSUMIDOR

O Ministro **Cezar Peluso**, quando do julgamento do RE nº 240.785/MG, apesar de reafirmar seu entendimento acerca do conceito de faturamento e ressaltar a necessidade de manter coerência com votos

RE 574706 / PR

proferidos em outros recursos extraordinários, deixou claro que, **naquele caso**, estaria acolhendo argumento lançado da Tribuna, nos seguintes termos:

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

Para Sua Excelência, na hipótese, haveria um **trânsito meramente contábil** e que, por isso, o tributo não comporia o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa.

Com a devida **vênia**, segundo esse entendimento, aquele que pratica operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação se encontraria numa relação jurídica com o Estado de mero colaborador no **repasso de tributo devido por terceiro**, já que o substituto é chamado a colaborar com o fisco, não a contribuir para as despesas públicas. Ora, o contribuinte do ICMS é “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (art. 4º da LC nº 87/96). Não é crível que o valor do ICMS **não saia do patrimônio do contribuinte** e que esse se encontre numa relação jurídica com o Estado de mero colaborador no **repasso de tributo devido por terceiro**. No RE nº 603.191/MT, a Ministra **Ellen Gracie** esclarece bem como se dá a relação jurídica “contribuinte x fisco” e “substituto x fisco”:

“A **relação contributiva é preservada**, sendo que a satisfação da obrigação do contribuinte é facilitada e assegurada pelo regime da substituição tributária. A segunda relação instituída (substituto x fisco), de certo modo, serve à primeira (contribuinte x fisco). **O retentor não é um devedor do tributo,**

RE 574706 / PR

e sim um obrigado ao recolhimento, conforme esclarece Joachim Lang na obra *Steuerrecht* (Koln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 19ª ed., 2008, p. 178).

Portanto diferentemente do que a consideração isolada do termo 'substituição' poderia levar a crer, não há o alijamento do contribuinte. Sua obrigação não é excluída, tampouco amesquinhada, o que já era destacado por Dino Jarah em sua obra *El Hecho Imponible: Teoria General Del Derecho Tributário Substantivo* (Aleledo-Perret, 2ª ed., 1971, p 29).

Por força da substituição tributária, o que ocorre, isto sim, é que o contribuinte deixa de tomar a frente quanto à apuração e ao recolhimento, surgindo tais deveres diretamente para o substituto que, no entanto, procede ao recolhimento em nome do contribuinte.”

Para arrematar, a Ministra **Ellen Gracie** ressaltou como se dá o mecanismo da retenção:

“Frise-se, também, que o **mecanismo da retenção assegura por completo e sem delongas que o substituto cumpra seus deveres de colaboração sem precisar despender recursos próprios, não comprometendo, assim, seu patrimônio**. O seu dever de colaboração se restringe à retenção e ao recolhimento, esgotando-se então. **Somente na hipótese de descumprimento de tal dever é que poderá o substituto ser demandado a pagar com recursos próprios o montante que deixou de reter e recolher.**”

Além do mais, como no julgamento do multicitado RE nº 240.785/MG, para se justificar a natureza de mero “ingresso” do ônus financeiro do ICMS embutido no preço da mercadoria, se deu muita ênfase ao fato de o imposto ser **destacado na nota fiscal**, valho-me, mais uma vez, das lições proferidas pela Ministra **Ellen Gracie** no julgamento do RE nº 582.461/SP:

RE 574706 / PR

“Não há dúvida de que o ICMS, diferentemente do IRPF, constitui um imposto do tipo indireto, ou seja, um imposto que enseja a transferência do ônus econômico a outra pessoa considerada como contribuinte de fato.

Tal característica de imposto indireto, contudo, não limita o dimensionamento legal da sua base de cálculo, limitada que está, isto sim, à amplitude da base econômica dada à tributação. Não havendo extrapolação do conteúdo econômico da grandeza prevista no art. 155, II, da Constituição, ou seja, da riqueza retratada pelas ‘operações relativas à circulação de mercadorias’, não há inconstitucionalidade.

Ademais, a transferência do ônus tributário dá ainda maior elasticidade à tributação por afastar, sob a perspectiva do contribuinte de direito, questionamentos quanto a eventual ausência de capacidade contributiva.

Note-se, ainda, que o destaque do ICMS, ainda que ‘por dentro’, não viola de modo algum a técnica da não cumulatividade.

O destaque é determinado ‘para fins de controle’, sendo um dos objetivos justamente facilitar a operacionalização das apropriações de crédito pelos comerciantes adquirentes, conforme já observava Aliomar Baleeiro em sua obra Direito Tributário Brasileiro, 11ª edição, Forense, 1999, p. 436.”

Nesse ponto, é importante ressaltar que **o simples fato de um tributo ser não cumulativo não importa que seu ônus deva ser excluído da base de cálculo de outros tributos.** A meu sentir, a não cumulatividade do ICMS é uma técnica que evita o efeito cascata do ICMS sobre o ICMS cobrado nas etapas anteriores. Apenas isso!

Cito o Superior Tribunal de Justiça, no recurso repetitivo da controvérsia (REsp nº 1.144.469), de relatoria do Ministro **Mauro Campbell Marques**, em que também se analisou a finalidade da discriminação na fatura do valor do ICMS devido pelo contribuinte de direito. Extraí-se da ementa do julgado:

RE 574706 / PR

“6. Na tributação sobre as vendas, o fato de haver ou não discriminação na fatura do valor suportado pelo vendedor a título de tributação decorre apenas da necessidade de se informar ou não ao Fisco, ou ao adquirente, o valor do tributo embutido no preço pago.

Essa necessidade somente surgiu quando os diversos ordenamentos jurídicos passaram a adotar o lançamento por homologação (informação ao Fisco) e/ou o princípio da não-cumulatividade (informação ao Fisco e ao adquirente), sob a técnica específica de dedução de imposto sobre imposto (imposto pago sobre imposto devido ou ‘tax on tax’).

7. Tal é o que acontece com o ICMS, onde autolancamento pelo contribuinte na nota fiscal existe apenas para permitir ao Fisco efetivar a fiscalização a posteriori, dentro da sistemática do lançamento por homologação e permitir ao contribuinte contabilizar o crédito de imposto que irá utilizar para calcular o saldo do tributo devido dentro do princípio da não cumulatividade sob a técnica de dedução de imposto sobre imposto. Não se trata em momento algum de exclusão do valor do tributo do preço da mercadoria ou serviço.”

Assim, se o comerciante ou o prestador de serviço é um mero responsável tributário pela retenção e pelo repasse de um valor devido pelo consumidor, por que, então, há poucos dias, no RE nº 608.872/MG de minha relatoria, não reconhecemos a imunidade para a entidade filantrópica? Justamente porque a parcela do ICMS destacada na nota fiscal quando da aquisição (pela entidade) do bem ou da mercadoria **não é tributo, e sim preço.** Transcrevo trecho do voto que proferi naquele julgamento:

“[O] ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido

RE 574706 / PR

translados pelo vendedor contribuinte de direito, **desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual.** Note-se, ademais, que a **existência ou não** dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos **fatores externos à natureza da exação**, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda. Sobre o tema, destaco as lições de Hugo de Brito Machado:

‘O argumento de que o imposto sobre produtos industrializados (IPI) assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. **Pode ser válido no âmbito da Ciência das Finanças. Não no Direito Tributário.** A relação tributária instaura-se entre o industrial, ou comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou fisco, credor do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria e o industrial, ou comerciante, que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa, de natureza contratual. O Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, mas neste também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer, ou não. É circunstancial e independe de qualquer norma jurídica. Em última análise, no preço de um produto poderão estar incluídos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos’ (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São

RE 574706 / PR

Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 286/287).

Desenvolvendo o assunto, o professor aponta a impossibilidade de, no contexto do exercício de atividades econômicas, **ter-se a certeza de que houve a transferência do encargo financeiro dos tributos, em razão de o lucro não ser tabelado**. Quanto ao art. 150, § 5º, da Constituição Federal, leciona não haver a transformação dos consumidores finais em contribuintes de direito dos impostos incidentes sobre mercadorias e serviços que repercutem economicamente, mas sim existir o reconhecimento de que **‘o consumidor ou usuário não é o contribuinte, tanto assim que precisa ser informado a respeito dos tributos que oneram as mercadorias e serviços’** (MACHADO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Tributação indireta no direito brasileiro. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2013. p. 208).

Na mesma toada, Hugo de Brito Machado Segundo ensina que a repercussão econômica tributária ocorre por força de uma **‘oportunidade de transferência’**: se o mercado permitir, será possível repassar todo o encargo financeiro da exação. **Igualmente afirma que ‘em qualquer caso, o terceiro para o qual é transferido esse ônus estará pagando, juridicamente, preço, regido pelas normas contratuais correspondentes’** (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2013, p. 218).

Para Geraldo Ataliba, a **classificação dos tributos em direto e indireto, segundo o critério da translação econômica, não é jurídica, mas simplesmente econômica**. O professor ainda afirma que a exação pode ter sua classe alterada pela conjuntura econômica, mesmo inexistindo mudança no sistema jurídico (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 143).

Sobre a influência da tributação na formação de preços,

RE 574706 / PR

Luís Eduardo Schoueri, embasado especialmente nos ensinamentos de Cesare Cosciani (**Principios de ciencia de la hacienda**. Madrid: Ed de Derecho Financiero), indica, além do tempo (longo, curto ou curtíssimo), os mais variados fatores de influxo: em relação ao tributo, o montante (grande ou pequeno), o tipo (geral ou especial), a forma de cálculo (fixo, segundo a quantidade produzida, sobre o valor das vendas, sobre a renda marginal, sobre o capital investido) e o sistema geral de arrecadação e lançamento (embutido ou não no preço); quanto ao bem onerado, a curva de custos (custo fixo ou variável), a elasticidade da demanda (alta, média, baixa ou nula), a elasticidade da oferta (alta, média, baixa ou nula), a durabilidade (conservação ou deterioração) e a existência de bens complementares, substitutivos ou de oferta rival; a respeito do regime econômico, a existência de concorrência perfeita, de monopólio (de oferta ou de demanda), e monopólio bilateral, de duopólio (de oferta ou de demanda), de oligopólio perfeito (de oferta ou de demanda) ou de concorrência monopolista; no tocante ao sujeito passivo, a possibilidade de estoques (grande, média, pequena ou nula), a necessidade de manutenção de níveis mínimos de trocas, possibilidade de uso de linhas de crédito, possibilidade de abandonar a produção do bem onerado pela de outro, motivação do pagamento indevido do imposto; em relação à conjuntura econômica, a taxa de juros (alta ou baixa), a taxa de remuneração do capital (alta ou baixa) e a conjuntura (prosperidade, crise ou estagnação, inflação acentuada ou não) (SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo: jan./mar. 1987, vol. 27, n.1, p. 39/48).

Estudando essas variáveis, Schoueri encontrou, por análise combinatória, mais de 550 milhões de situações diferentes e concluiu ser um erro 'atribuir a todo e qualquer imposto 'indireto' (critério já demonstrado ser duvidoso) o fato de promover a translação' (ibidem, p. 39/48).

Em sentido convergente, Alfredo Augusto Becker (**Teoria**

RE 574706 / PR

geral do direito tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998) assenta **não haver fundamento científico para o direito tributário adotar a classificação dos tributos em diretos e indiretos, conforme o critério da repercussão econômica.** Em sua concepção, qualquer tributo pode repercutir e os fatores decisivos para isso não são intrínsecos à natureza da exação. Ademais, apenas por aproximação é que poderiam ser verificados os efeitos da transferência do ônus financeiro do tributo. **Ainda de sua perspectiva, não seria possível verificar essa translação por meio do exame de um acréscimo do valor da exação ao preço, pois apenas casualmente haveria correspondência entre o valor recolhido ao Fisco e aquele que consta da fatura.** Também entende não ser possível demonstrar a repercussão por meio do exame da escrita comercial do vendedor, tendo em vista a ausência de estatística que compare o preço da mercadoria praticado e o preço dessa sem a tributação, mantido tudo o mais constante. Esse último preço seria inobservável, pois nunca teria existido. Além disso, aponta o autor que a outorga legal de o sujeito passivo realizar retenção ou reembolso 'estabelece a certeza jurídica da repercussão jurídica do tributo' (ibidem, p. 543) para efeitos jurídicos, mas não prova sua repercussão econômica.

Becker demonstra, ainda, a existência de variadas formas de translação econômica dos tributos, não sendo a para frente a única possível. Sustenta, com base nas lições de Maurice Duverger, haver a repercussão econômica para trás, como no caso em que o comerciante, já ciente da incidência tributária que vai ocorrer na venda da mercadoria, solicita redução do preço ao fabricante, bem como no caso em que o volume de vendas é diminuído em razão do aumento do preço pela inclusão do ônus financeiro do tributo. Igualmente, aponta o autor como forma da translação a denominada dupla incidência econômica, isto é, o acréscimo de outra parcela, além do valor do tributo, ao preço do produto ou da mercadoria para preservar a margem de lucro do vendedor (que fora reduzida pela exação) ou para 'perfazer um algarismo mais nítido e de

RE 574706 / PR

melhor efeito psicológico sobre a venda' (ibidem, p. 545). O jurista refere, outrossim, existir a repercussão econômica simples - se ocorre a transferência de uma pessoa para outra, e a por estágios - se há sucessivas transferências. Também dentro do exame das principais formas da translação, menciona a capitalização e a amortização (ou absorção) e, para explicá-los, exemplifica com a influência da tributação nos preços de títulos da dívida pública cotados em Bolsa.

Em suma, para Becker, a temática da repercussão econômica tributária está, em primeiro lugar, na área da formação dos preços, sendo que, apenas com um substancial estudo de diversos fatores e circunstâncias (como condições de tempo, condições de lugar e conjuntura econômica), seria possível verificar, num juízo de relativa previsibilidade, a provável repercussão econômica do tributo. Não obstante, ressalta ser impossível 'conhecer [-se] a verdadeira incidência econômica do tributo' (ibidem, p. 548)" (grifei).

Ora, se faturamento é o somatório dos valores das operações negociais realizadas e o ICMS compõe o preço da mercadoria, **por dentro**, como já assentado no RE nº 582.461/SP, como afirmar, então, que o valor do ICMS destacado na nota fiscal não integra o faturamento do contribuinte, sendo "um trânsito puramente contábil" pelo caixa da empresa "para efeito de controle da transferência ao patrimônio público"?

Ademais, não se pretenda fazer equiparação jurídica do ICMS brasileiro com o imposto sobre vendas (**sales tax**) existente na ordem jurídica norte-americana. Segundo artigo publicado há tempos pelo professor Hugo de Brito Machado, no contexto norte-americano, o consumidor da mercadoria é o verdadeiro contribuinte daquele tributo, o que não acontece no cenário brasileiro. Aqui, o verdadeiro contribuinte do ICMS é o vendedor da mercadoria, e não o consumidor. Por isso é que somente lá faz sentido dizer que o **sales tax** não integra o conceito de receita bruta da pessoa jurídica vendedora da mercadoria, a qual atua como mera retentora do tributo devido pelo consumidor. Ou seja, nos

RE 574706 / PR

EUA existe a certeza jurídica de que a pessoa jurídica vendedora é depositária e o consumidor é contribuinte do imposto sobre vendas, o que não acontece no Brasil em relação ao ICMS.

Em suma, defender que o ônus do ICMS não é receita do vendedor, que simplesmente repassaria, como depositário, o valor para o Estado membro, a meu sentir, significa incorrer em nítido erro de perspectiva! Por isso, repito: o contribuinte do ICMS é o vendedor da mercadoria, e não o consumidor. O vendedor responde, em nome próprio, por débito tributário próprio! Portanto, o imposto é uma despesa para o vendedor. Como toda empresa busca o lucro, todas as despesas que oneram o exercício da atividade econômica e a mais valia são repassados para o preço das vendas. Por tal motivo é que a despesa do ICMS passa para dentro do preço das vendas. O que o comprador paga (valor que cobre as despesas do vendedor e propicia o lucro empresarial) constitui a receita bruta da empresa.

Rogando, mais uma vez, vênia aos que pensam o contrário, a meu sentir, a assertiva de que “**o contribuinte não fatura tributo**” - apresentada pelos contribuintes - pode até impactar, em um primeiro momento, mas não resiste a uma análise mais acurada da base econômica contida no art. 195, I, b, da Constituição Federal, mesmo que se considerem os conceitos e institutos jurídicos de direito privado que devem ser observados pelo legislador tributário. Além de contrariar uma jurisprudência consolidada, de longa data, pelo Supremo Tribunal Federal, pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo antigo Tribunal Federal de Recursos, subverte toda a lógica do Sistema Tributário Nacional.

Pelo exposto, integrando as razões já lançadas na assentada anterior, acompanho a divergência inaugurada com o judicioso voto do Ministro **Edson Fachin**.

É como voto, Senhora Presidente.

15/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

OBSERVAÇÃO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência me permite um aparte?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Pois não.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não tenho, no Gabinete, um único processo, com vista, pendente.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Então, desculpe-me Vossa Excelência.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Procuro dar preferência absoluta aos processos sob relatoria de Colegas, embora eu seja o juiz que, sob o ângulo da relatoria, tem o maior resíduo.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Ou talvez, na circulação do julgamento, algum outro Colega tenha pedido vista.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Em muitos casos, a devolução do pedido de vista já foi liberada.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Ou já liberada, exatamente, que, em razão da pauta, não foi incluída.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Confesso que tenho, na condição de Relator – e devo ter também outros processos, ante pedidos de vista –, cerca de 110 processos aguardando, na fila do Plenário, o pregão.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Exato.

15/03/2017**PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ**

RELATORA	: MIN. CÁRMEN LÚCIA
RECTE.(S)	: IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA
ADV.(A/S)	: LUIS AUGUSTO DE OLIVEIRA AZEVEDO E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	: ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, faço apenas uma observação quanto ao voto que proferi, relativamente às entidades beneficentes. Fez-se em discussão o alcance dessa imunidade, ou seja, se apanharia, ou não, mercadorias adquiridas pelas citadas entidades. Dissemos que não. Acompanhei o Relator nesse entendimento, porque não se trataria, em si, de imunidade a beneficiar diretamente a entidade, mas o vendedor da mercadoria.

15/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Senhora Presidente, um esclarecimento. O recurso extraordinário que eu cito, que estaria com vista ao Ministro **Marco Aurélio**, Sua Excelência já liberou a vista. Por isso que, realmente, os autos não se encontram no gabinete de Sua Excelência. Mas havia um pedido de vista e eu vou aditar o voto, então, acrescentando "já liberado para julgamento".

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Ainda hoje devolvi ao Gabinete, da residência, informações nas quais a Assessoria cometeu o mesmo ato falho, ao consignar que estaria com vista de certo processo.

15/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

ESCLARECIMENTO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA) - Foi arguido da tribuna, por um dos advogados, a questão da modulação. Nos autos nado consta sobre esta questão, até porque a parte ganhou em primeira instância, perdeu em segunda instância e agora, no recurso extraordinário, a parte se faz vendedora.

Não consta pleito nos autos de modulação de efeitos. Essa modulação foi feita apenas, aqui, da tribuna. Então, o que temos normalmente feito, quando não consta pleito no processo, é não votar a modulação de efeito.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Não, nós já decidimos que, independente...

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA) - Se houver o pleito formulado.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Exatamente.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Até em embargos de declaração, já admitimos.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA) - Exatamente. Embargos de declaração, sim.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Vindo elementos para se decidir, mas não que seja vedado agora articular.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE E RELATORA) - Claro. O que eu disse foi: eu não colocaria em votação, agora, por não haver pleito nos autos nesse sentido.

RE 574706 / PR

Então, fica sendo essa a proclamação do resultado e a tese.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706

PROCED. : PARANÁ

RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA

RECTE.(S) : IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA

ADV.(A/S) : LUIS AUGUSTO DE OLIVEIRA AZEVEDO (52344/RS) E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) : ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE (1103A/DF)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

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

Decisão: Após o voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Presidente), dando provimento ao recurso extraordinário, no que foi acompanhada pelos Ministros Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, e os votos dos Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso e Dias Toffoli, negando provimento ao recurso, o julgamento foi suspenso para colher os votos dos Ministros Gilmar Mendes e Celso de Mello na próxima assentada. Falaram: pela recorrente, o Dr. André Martins de Andrade e o Dr. Fábio Martins de Andrade; pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e, pela Procuradoria-Geral da República, o Vice-Procurador-Geral da República, Dr. José Bonifácio Borges de Andrada. Plenário, 09.03.2017.

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Presidente), apreciando o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins". Vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Nesta assentada o Ministro Dias Toffoli aditou seu voto. Plenário, 15.3.2017.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso e Edson Fachin.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros, e Vice-Procurador-Geral da República, Dr. José Bonifácio Borges de Andrada.

p/ Doralúcia das Neves Santos
Assessora-Chefe do Plenário