

15/03/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

V O T O

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 *jamais 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 **inconivente** 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 relembrar, 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, ênfaticou, 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 **hão 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 e/ou 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.