

Revista dos TRIBUNAIS

Ano 106 • vol. 980 • Junho / 2017

Diretora Responsável

MARISA HARMS

Diretora de Operações de Conteúdo

JULIANA MAYUMI ONO

Editores: Aline Darcy Flôr de Souza, Andréia Regina Schneider Nunes, Cristiane Gonzalez Basile de Faria, Diego Garcia Mendonça, Ivã A. M. Loureiro Gomes, Luciana Felix e Marcella Pâmela da Costa Silva

Assistentes Administrativos Editoriais: Francisca Lucélia Carvalho de Sena e Juliana Camilo Menezes

Produção, Qualidade Editorial e Revisão

Coordenação

LUCIANA VAZ CAMEIRA

Analistas de Operações Editoriais: André Furtado de Oliveira, Bryan Macedo Ferreira, Damares Regina Felício, Danielle Rondon Castro de Moraes, Felipe Augusto da Costa Souza, Felipe Jordão Magalhães, Fernanda Teles de Oliveira, Gabriele Laís Sant'Anna dos Santos, Juliana Cornacini Ferreira, Maria Eduarda Silva Rocha, Mayara Macioni Pinto, Patricia Melhado Navarra, Rafaella Araujo Akiyama, Thiago César Gonçalves de Souza e Thiago Rodrigo Rangel Vicentini

Estagiários: Angélica Andrade, Guilherme Monteiro dos Santos, Larissa Gonçalves de Moura, Miriam da Costa e Sthefany Moreira Barros

Analistas de Qualidade Editorial: Carina Xavier Silva, Claudia Helena Carvalho, Daniela Medeiros Gonçalves Melo, Marcelo Ventura e Maria Angélica Leite

Analistas Editoriais: Daniele de Andrade Vintecinco, Maria Cecília Andreo e Mayara Crispim Freitas

Capa: Andréa Cristina Pinto Zanardi

Administrativo e Produção Gráfica

Coordenação

CAIO HENRIQUE ANDRADE

Analista de Produção Gráfica: Rafael da Costa Brito

ISSN 0034-9275

Revista dos TRIBUNAIS

Ano 106 • vol. 980 • Junho / 2017

Os colaboradores desta Revista gozam da mais ampla liberdade de opinião e de crítica, cabendo-lhes a responsabilidade das ideias e conceitos emitidos em seus trabalhos.



© edição e distribuição da
EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS LTDA.

Diretora Editorial
MARISA HARMS

Rua do Bosque, 820 – Barra Funda
Tel. 11 3613-8400 – Fax 11 3613-8450
CEP 01136-000 – São Paulo
São Paulo – Brasil

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução
total ou parcial, por qualquer meio ou processo – Lei 9.610/1998.

CENTRAL DE RELACIONAMENTO RT
(atendimento, em dias úteis, das 8h às 17h)
Tel. 0800-702-2433

e-mail de atendimento ao consumidor
sac@rt.com.br

e-mail para submissão de originais
aval.artigo@thomsonreuters.com

Visite nosso *site*
www.rt.com.br

Impresso no Brasil: [06.2017]
Profissional
Fechamento desta edição: [04.05.2017]



SUMÁRIO

EDITORIAL.....	11
----------------	----

DOCTRINA

CADERNO ESPECIAL: ICMS

A guerra fiscal e o ICMS

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS.....	23
-----------------------------------	----

Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequencialistas e modulação de efeitos em matéria tributária

TATHIANE PISCITELLI.....	35
--------------------------	----

Os impostos dos Estados e do Distrito Federal – dos princípios e das vedações que lhes são próprios

SACHA CALMON.....	49
-------------------	----

A modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade tributária e o "risco moral"

CRISTIANO CARVALHO e OCTAVIO GIACOBBO DA ROSA.....	69
--	----

A base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS após a decisão do RE 574.706/PR: derivações a partir da premissa fixada pelo STF

The basis for calculating the contribution to PIS and COFINS after the ruling of RE 574.706: Deriving from the premise established by STF

FABIANA DEL PADRE TOMÉ e LUCAS GALVÃO DE BRITTO.....	79
--	----

DIREITO ADMINISTRATIVO

A Itaipu e a Lei das Estatais

ITAIPU and the Federal Law of Government Corporations

UBIRAJARA COSTÓDIO FILHO.....	95
-------------------------------	----

DIREITO AMBIENTAL

Tutela del medio ambiente ¿Un eufemismo dogmático o un slogan?

Environmental protection. A dogmatic euphemism or slogan?

EDISON NAPOLEÓN FUENTES YÁNEZ, EDUARDO DÍAZ OCAMPO e VÍCTOR HUGO BAYAS VACA.....	115
--	-----

A BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS APÓS A DECISÃO DO RE 574.706/PR: DERIVAÇÕES A PARTIR DA PREMISSA FIXADA PELO STF

THE BASIS FOR CALCULATING THE CONTRIBUTION TO PIS AND COFINS AFTER THE RULING OF RE 574.706: DERIVING FROM THE PREMISE ESTABLISHED BY STF

FABIANA DEL PADRE TOMÉ

Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Professora da PUC-SP e do IBET. Advogada.
fabiana@barrosocarvalho.com.br

LUCAS GALVÃO DE BRITTO

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor nos cursos de especialização em Direito Tributário da PUC-SP e do IBET. Advogado.
lucas@barrosocarvalho.com.br

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Constitucional

RESUMO: Este artigo examina os argumentos utilizados pelo STF para julgar o RE 574.706/PR para isolar a *ratio decidendi* daquela decisão, procurando antever consequências da premissa fixada pelo Tribunal na incidência de outros tributos.

PALAVRAS-CHAVE: PIS – COFINS – Receita bruta – Conceito constitucional – Inconstitucionalidade.

ABSTRACT: Examination of the arguments used by Brazilian Supreme Court to decide on RE 574.706 / PR in order to isolate the *ratio decidendi* from that judgement and foresee consequences of the premise established by the Court regarding the incidence of other taxes.

KEYWORDS: PIS – COFINS – Net income – Constitutional concepts – Unconstitutionality.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Os precedentes do STF sobre a matéria e o traço distintivo do julgamento do RE 574.706. 2.1. RE 240.785/MG. 2.2. O precedente do STF no ICMS (Tema 214/RG). 2.3. As distinções do julgamento do RE 574.706/PR em relação aos julgados anteriores. 3. A *Ratio decidendi* do RE 574.706/PR: o Conceito *constitucional* de receita. 3.1. Distinção entre "receita bruta" e "ingresso financeiro". 4. A tese fixada (o ICMS não constitui receita do contribuinte de PIS/COFINS) e suas implicações. 4.1. Aplicabilidade para a Lei 12.973/14. 4.2. Contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta (CPRB). 4.3. Outros tributos incidentes sobre o consumo. 5. Efeitos da decisão do STF no RE 574.706/PR. 5.1. O pedido

de modulação e as dificuldades para sua admissão e derivadas de seu eventual deferimento. 5.2. A Solução de Consulta n. 6.012/2017 de 30.03.2017. 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A reação à decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 574.706/PR ultrapassou os limites da comunidade jurídica, despertando um grande interesse pela mídia e do grande público. Não é para menos: as repercussões da exclusão do ICMS na Contribuição ao PIS e da COFINS representariam, segundo cálculos da Procuradoria da Fazenda Nacional, um decréscimo de 20 bilhões de reais ao ano¹. Para os contribuintes, por sua vez, representa a oportunidade de significativa redução de sua carga tributária e, possivelmente, de recuperação de créditos tributários referentes aos exercícios anteriores.

Ao mesmo tempo, o julgado é sobremaneira emblemático para a compreensão das transformações recentes que a processualística brasileira vem experimentando e evidencia o prestígio que a Corte Suprema vem dando às decisões em controle difuso de constitucionalidade.

Para bem examinar a decisão e compreender sua *ratio decidendi*, abrindo portas para a compreensão de como a premissa fixada naquele julgamento impacta a incidência de outros tributos brasileiros, é preciso afastar-se ao máximo das paixões que a cobertura do caso proporcionou e concentrar-se nos termos do julgamento².

Dividiremos o texto em quatro sessões: (i) a compreensão do contexto judicial do processo, cotejando-o com outros precedentes relevantes da Suprema Corte; (ii) a enunciação do argumento chave da decisão, consistente no *con-*

1. A cifra foi expressa pelo Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda Nacional, em sua sustentação oral proferida no dia 09.03.2017.

2. Até a data de entrega de submissão deste artigo à Revista, não fora publicado o acórdão do RE 574.706/PR. O julgamento em si, entretanto, foi inteiramente gravado em vídeo e está disponível na internet nos seguintes endereços:

Sessão de 09.03.2017:

Parte 1. Disponível em: [<https://www.youtube.com/watch?v=tGpAN11tAY>];

Parte 2. Disponível em: [<https://www.youtube.com/watch?v=Ri6qu0Y1QYw>];

Sessão de 15.03.2017:

Parte 1. Disponível em: [<https://www.youtube.com/watch?v=oIt2uGDES8M&app=desktop>];

Parte 2. Disponível em: [<https://www.youtube.com/watch?v=HaYgbZfNee4>]

Será sobre esses dados que centraremos nossas observações sobre o julgado.

ceito constitucional de receita bruta; (iii) as implicações que a afirmação, em repercussão geral, desse conceito de receita bruta podem provocar na apuração de outros tributos brasileiros; e (iv) alguns esclarecimentos sobre a eficácia da decisão proferida pelo Tribunal.

2. OS PRECEDENTES DO STF SOBRE A MATÉRIA E O TRAÇO DISTINTIVO DO JULGAMENTO DO RE 574.706

A superveniência do regime de Repercussão Geral após a Emenda Constitucional 45/03 e os recentes desenvolvimentos na legislação processual vêm provocando um enorme interesse pelo exame dos motivos das decisões dos Tribunais. Não é preocupação despropositada: para além da singeleza dos enunciados de tese aprovados ao fim desses julgamentos, é preciso compreender as razões que levaram o colegiado à conclusão que se enuncia no resultado do julgamento.

Trata-se de exigência para que os estudiosos possam exercer sua função pública de controle, denunciando as incoerências porventura existentes entre a tradição dos julgados anteriores e as novas posições firmadas pelos membros das cortes; mas, também, de providência de indubitável utilidade para aqueles que pretendem examinar novas derivações dos mesmos argumentos, tomando-os como premissas para o exame de outras legislações e casos levados ao Judiciário, em busca de interpretações mais harmônicas e integradas ao entendimento dos Tribunais Superiores³.

Para bem compreender o direito, em sua feição de sistema⁴, tem exigido cada vez mais a postura atenta dos intérpretes para as decisões dos Tribunais,

3. Os Tribunais têm tomado consciência desse cenário, como se observa na manifestação do Min. Luiz Fux no RE 240.785/MG: “[...] há uma proposta, que está na iminência de aprovação, no sentido de que a modificação da jurisprudência tem que ser modulada, porque *hoje ninguém trabalha sem ingressar na rede mundial de computadores e verificar como é que está julgando o Tribunal Superior ou o Supremo Tribunal Federal*”. (grifo nosso). (STF, RE 240.785/MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 16.12.2014).

4. Tomada a palavra na acepção que lhe dá Paulo de Barros Carvalho, designando o plano S4 de interpretação: “Tornam-se imprescindíveis, nesse nível da elaboração exegética, uma série de incursões aos outros dois subsistemas, na atividade ingente de procurar significações de outras sentenças prescritivas que, por imposição da hierarquia constitucional, não podem estar ausentes do conteúdo semântico da norma produzida. É precisamente na amplitude dessas idas e venidas aos sistemas S 1 e S

especialmente das mais altas cortes e, notavelmente, em procedimentos que resultam no julgamento de repercussões gerais, recursos repetitivos, súmulas vinculantes e do controle concentrado de legalidade.

Assim, também devem ser interpretadas as decisões da Suprema Corte em cotejo com seus próprios precedentes. O exame das razões expostas no julgamento do RE 574.706/PR comprova essa percepção: na ocasião, foi possível observar a referência constante dos julgadores aos próprios julgados anteriores do Tribunal, seja para fundamentar a posição vencedora principiada pelo voto da Min. Cármen Lúcia, seja em meio aos argumentos da dissidência aberta pelo Min. Edson Fachin.

Dentre os vários julgados então citados na fundamentação, vale a pena destacar dois deles⁵, amplamente repetidos pelos Ministros em suas razões de voto: o RE 240.785/MG⁶ e o RE 582.461/SP (Tema n. 214 da lista de Repercussão Geral)⁷.

2.1. RE 240.785/MG

O julgamento deste Extraordinário teve início em 1999 e se arrastou por várias sessões até o ano de 2014, apesar da maioria pelo seu provimento ter se estabelecido já em 2006. A discussão de fundo tratava da possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, tema idêntico à questão trazida no RE 574.706/PR. A diferença entre eles, além da data de ingresso na Corte, consistia no próprio alcance dado pelo rito: enquanto que o RE 240.785/MG antecedia a própria criação do instituto da Repercussão Geral, ao RE 574.706/PR foi atribuído o tema n. 69 na lista de Repercussão Geral.

2 que o sujeito gerador do sentido vai incorporando as diretrizes constitucionais. E, além disso, *há que se pensar na integração das normas, nos eixos de subordinação e de coordenação, pois aquelas unidades não podem permanecer soltas, como se não pertencessem à totalidade sistêmica.* Eis o plano S4.” (grifo nosso). (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 144.)

5. A enumeração dista muito de ser exaustiva, uma vez que também houve um elevado número de referências entre os julgadores à decisão da ADC n. 1, da Súmula do extinto TFR (enunciados n. 191 e 258); da Súmula do STJ (Enunciado n. 94), além dos REs 150.764 e 170.545. A preferência na exposição pelos RE 240.785/MG e pelo RE 582.461/SP, deu-se pela sua maior influência nas razões esposadas por essas decisões tanto na formação da corrente vencedora, como na dissidência.
6. RE 240.785/MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 16.12.2014.
7. RE 582.461/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 18.08.2011.

Dado o longo intervalo de 15 anos entre o início do julgamento, em setembro de 1999, e seu encerramento, em outubro de 2014, o acórdão contou com votos de muitos ministros que não mais integram a composição da Suprema Corte. Suas razões foram assim sintetizadas em dois parágrafos da Ementa:

“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 é relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque é estranho ao conceito de faturamento.”

Trata-se dos dois argumentos centrais, que se ressoaram ao longo das duas sessões, que o Tribunal levou para decidir o RE 574.706/PR na primeira quinzena de março de 2017: (i) a possibilidade de um tributo servir de base para a incidência de outro; e (ii) a existência de um *conceito* constitucional de faturamento, considerando os critérios que se deve utilizar para a sua *definição*⁸.

2.2. O precedente do STF no ICMS (Tema 214/RG)

O argumento advindo da decisão do Tribunal no RE 240.785/MG de que um tributo não poderia servir de base para a incidência de outro – de que não caberia falar de “tributo sobre tributo” –, viu-se prejudicado na compreensão de alguns membros da Corte uma vez que o próprio Tribunal havia decidido, em maio de 2011, o RE 582.461/SP expedindo o seguinte argumento:

“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. 22, I, e 8, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida

8. Importante lembrar que *conceito* e *definição*, a despeito de assumirem proporções significativas muito próximas (a ponto de se confundirem na linguagem natural), não se podem intercambiar livremente no uso mais rigoroso desses termos. Os *conceitos* são as ideias que as palavras simbolizam, ao passo que as *definições* são as frases que expressam os limites semânticos dos conceitos. (Para mais, ver BRITTO, Lucas Galvão de. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. In: CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.) *Lógica e direito*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 313 e ss.).

pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional n. 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 integre, 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.”

O julgado, processado na dinâmica da Repercussão Geral, referia-se ao recurso representativo da controvérsia registrada no item 214 da lista de Repercussão Geral e firmou a seguinte tese: “É constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na sua própria base de cálculo”.

Foi fundado nesse precedente que a dissidência no RE 574.706/PR – principiada em 09.03.2017, pelo Min. Edson Fachin – concentrou seu argumento, como restou evidenciado de maneira mais enfática nos votos dos Ministros Gilmar Mendes e Dias Toffoli, proferidos na sessão do dia 15.03.2017.

2.3. *As distinções do julgamento do RE 574.706/PR em relação aos julgados anteriores*

O julgamento do RE 574.706/PR, no entanto, apresenta ao menos quatro distinções em relação ao que restou decidido nos precedentes ora citados: (i) à diferença do RE 240.785/MG, todos os votos proferidos no julgamento foram dados por ministros de uma mesma composição do Tribunal; (ii) também de modo distinto do RE 240.785/MG, esse era um recurso afeto à sistemática da Repercussão Geral; (iii) à diferença da situação apreciada no RE 240.785/MG, a legislação ora apreciada emprega o termo “receita bruta”; e (iv) quanto ao RE 582.461/SP, Tema n. 214/RG, não se discutia apenas a possibilidade de “incidência de tributo sobre tributo”, mas se o conceito constitucional “receita bruta”, expresso no art. 195, I, poderia comportar os montantes devidos a título de ICMS como parte integrante, aproximando-se, assim, mais da matéria decidida e resumida no segundo parágrafo da ementa do RE 240.785/MG. E foi precisamente sobre esse aspecto que a maioria do Tribunal se concentrou.

3. *A RATIO DECIDENDI DO RE 574.706/PR: O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RECEITA*

Ao discriminar as competências tributárias, a Constituição de 1988, em sua redação original, atribuiu à União a faculdade de instituir contribuição

destinada ao financiamento da seguridade social incidente sobre o *faturamento* (art. 195, I). Posteriormente, com a edição da Emenda Constitucional 20/98, a redação do preceito foi alterada, autorizando que se criasse de contribuição sobre o *faturamento* ou *receita* (art. 195, I, *b*).

Referidos termos, utilizados para delimitar competência tributária, hão de ser tomados com os conteúdos que lhes são conferidos pelo direito privado (art. 110 do CTN), não podendo o legislador ou o aplicador do direito ampliar suas significações, sob pena de tributar-se valores de natureza jurídica diversa daquela autorizada constitucionalmente. Essa é a premissa que tem norteado os julgamentos feitos pelo Supremo Tribunal Federal, a exemplo do que se verificou no RE 346.084-6/PR⁹. Naquela, a Corte consolidou o entendimento de que o termo *faturamento*, empregado pelo constituinte no art. 195, equivale à *receita bruta da venda de mercadorias e serviços*, não podendo seu conteúdo significativo ser ampliado pelo legislador ordinário. Com isso, concluiu pela existência de um conceito constitucional de *faturamento*, a ser observado, de modo iniludível, pelo aplicador do direito.

3.1. Distinção entre “receita bruta” e “ingresso financeiro”

Todo e qualquer valor recebido por um sujeito configura *ingresso financeiro*, independente da sua origem e futura destinação, mas, para que referida movimentação pecuniária seja tida por representativa de riqueza, qualificando-se como *receita*, o ingresso deve ocorrer em caráter definitivo, passando a integrar

9. “Constitucionalidade Superveniente – Artigo 3º, § 1º, da Lei 9.718, de 27.11.1998 – Emenda Constitucional n. 20, de 15.12.1998. 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 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional n. 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões *receita 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 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.” (STF, Tribunal Pleno, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005).

a titularidade patrimonial do sujeito recebedor¹⁰. Sobre o assunto, já alertava Geraldo Ataliba que “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 a recebe”¹¹.

Delimitada a distinção entre “entrada” e “receita”, entendida esta última como os ingressos que agreguem ao patrimônio do titular, referidos valores podem ser classificados, também, segundo sua origem. Fala-se, assim, em receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços, de receita financeira, de receita, de receita pela exploração patrimonial, dentre outras.

Posto isso, e tendo em vista que a Contribuição ao PIS e a COFINS têm por base de cálculo a *receita bruta das vendas de mercadorias e serviços*, necessário se faz recorrer as normas de direito privado que regulam a formação dessa modalidade de *receita*.

A Lei 6.404/76, em seu art. 187, I, estipula que a demonstração do resultado do exercício discriminará “a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos”, discriminando, analiticamente, os itens que interferem na quantificação dos ingressos financeiros. Dentre eles estão, em caráter distintivo e, portanto, inconfundíveis: (i) a receita bruta das vendas e serviços; e (ii) os impostos. Segundo esse dispositivo legal, os impostos não integram o conceito de receita bruta. Referidos valores distam de configurar receita da venda de mercadorias e serviços, pois não se apresentam como recebimentos que se agregam ao patrimônio do vendedor ou prestador. Sob tal perspectiva, apresentam-se como mera *entrada*, de caráter provisório, visto que o recebedor não detém a titularidade dos respectivos valores, estando obrigado a repassá-los a quem estiver, previamente, estipulado por lei (*in casu*, o Estado).

4. A TESE FIXADA (O ICMS NÃO CONSTITUI RECEITA DO CONTRIBUINTE DE PIS/COFINS) E SUAS IMPLICAÇÕES

Tratando-se de decisão proferida nos autos de Recurso Extraordinários, esta, em regra, aplica-se apenas para as partes. Reconhecida a repercussão ge-

10. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013, p. 106.

11. ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978. v. I, p. 81.

ral, entretanto, o STF não se limita a resolver a controvérsia concreta, mas também veicula preceito de caráter geral e abstrato.

Ao julgar o RE 574.706/PR, decidiu o STF que os valores que entram na esfera patrimonial dos contribuintes para o pagamento de ICMS qualificam-se como mero ingresso financeiro. Não se prestam, por conseguinte, para compor as bases de cálculo de tributos incidentes sobre a receita, como é o caso da contribuição ao PIS e da COFINS.

Referida tese, por estabelecer uma premissa relativamente ao *conceito constitucional de receita*, produz efeitos quanto a interpretações e aplicação de outras disposições tributárias. Vejamos algumas delas.

4.1. Aplicabilidade para a Lei 12.973/14

Embora o julgamento do RE 574.706/PR tenha como ponto de partida as disposições da Lei Complementar 70/91 e da Lei 9.718/98, a tese fixada mantém-se inteiramente aplicável após as alterações perpetradas pela Lei 12.973/14.

A Lei 12.973/14 determina a tributação da receita: (i) tratando-se de operação disciplinada pela Lei 9.718/98, daquela referida no art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77; (ii) sendo o caso de operação submetida à sistemática das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o conjunto das receitas compostas por aquela referida pelo Decreto-Lei 1.598/77 e as demais receitas auferidas pelas pessoas jurídicas. No entanto, em ambos os casos, *receita*.

4.2. Contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta (CPRB)

A Constituição da República prescreve a possibilidade de substituição, total ou parcial, da contribuição incidente sobre a folha de salários por aquela calculada sobre a receita ou o faturamento (§ 13 do art. 195).

Com suporte em tal previsão, a Lei 10.256/01 criou-se nova contribuição devida pelas agroindústrias que industrializam matéria-prima própria, em substituição àquela outra, calculada sobre a folha de salários, recaindo, esse tributo, sobre a receita bruta. Ainda, dando sequência a essa “desoneração da folha de pagamento”, a Lei 12.546/2011 autorizou as pessoas jurídicas substituir a contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a *receita bruta*.

À evidência, são idênticas as bases de cálculo de tais tributos e do PIS-COFINS. Todos recaem sobre a receita bruta, cujo conteúdo significativo foi

delimitado pela tese fixada pelo STF, de modo que, em quaisquer dessas hipóteses, o ICMS não pode compor o cálculo das exações.

4.3. *Outros tributos incidentes sobre o consumo*

Com suporte nas premissas firmadas, nas operações de vendas e de serviços não integram à respectiva receita bruta os impostos devidos, em razão de tais negócios jurídicos. A título ilustrativo, vejamos os efeitos quanto ao IPI e ao ISS.

O IPI, previsto no art. 153, IV, do Texto Maior, e instituído pela Lei 4.502/64, incide sobre operações de venda de produtos industrializados, tendo por base e cálculo o valor das respectivas operações. A exemplo do que ocorre no ICMS, o imposto federal representa receita pública, no caso, de titularidade da União, não sendo resultado *auferido* pelo contribuinte em razão da venda de mercadoria ou prestação de serviço. Embora o valor correspondente ao IPI transite pela contabilidade do industrial, apresentam-se como meras entradas, de caráter provisório, à semelhança do que ocorre com o imposto estadual. A tese fixada pelo STF, portanto, aplica-se integralmente a esse tributo¹².

Na esfera municipal, é devido o ISS calculado sobre o preço do serviço prestado. Por *preço do serviço* entende-se a contraprestação remuneratória da atividade desempenhada pelo prestador, qualificando-se como a receita bruta auferida em virtude do serviço prestado. O valor destacado na nota fiscal a título de ISS, por conseguinte, assume feição de recebimento transitório, a ser repassado ao Município, seu titular. Dada a similitude do mecanismo arrecadatório, também quanto a esse imposto tem-se aplicável o entendimento estabelecido pelo STF no tema de repercussão geral ora examinado.

5. EFEITOS DA DECISÃO DO STF NO RE 574.706/PR

O resultado do julgamento do RE 574.706/PR produziu grande comoção no meio jurídico, suscitando um grande interesse dos contribuintes tanto para pleitear a restituição do tributo pago a maior ao longo dos últimos anos, como para implementar a nova sistemática de cálculo de sua obrigação tributária para os próximos exercícios.

12. Importa ressaltar que o desconto do IPI já encontrava previsão no art. 2º, parágrafo único, *a*, da Lei Complementar 70/91. Entretanto, inexistem disposições similares na legislação de regência de PIS/COFINS mais recente.

A despeito desse entusiasmo, ainda há dúvidas sobre as condições em que é possível implementar a diretriz fixada pelo STF. Em primeiro lugar, apesar de conhecido o resultado, não foi ainda publicado¹³ o acórdão da decisão. Em segundo lugar, pois existe a possibilidade de o Tribunal modular os efeitos da inconstitucionalidade.

5.1. *O pedido de modulação e as dificuldades para sua admissão e derivadas de seu eventual deferimento*

Foi formulado, na Tribuna, pedido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, para que, dados os significativos impactos financeiros desse resultado¹⁴, os efeitos do julgamento somente fossem produzidos a partir de 01.01.2018. Ao final da sessão do dia 15.03.2017, a Presidente da Corte determinou que somente poderia colocar em votação pelos seus pares um pedido de modulação que fosse apresentado, por escrito, nos autos. Espera-se que tal pedido sobrevenha em Embargos de Declaração após a publicação do acórdão.

Ainda que o Tribunal admita¹⁵ o pedido de modulação e decida acatá-lo, há dúvidas quanto a qual será o critério para determinar o momento a partir do qual será dado efeito à exclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. Isso porque, apesar de o termo inicial solicitado pela Fazenda Nacional ser 01.01.2018¹⁶, há precedentes em questões tributárias nos quais o direito à re-

13. Até a data do envio deste artigo, 19.04.2017.

14. Falou o Procurador da Fazenda Nacional em 100 bilhões de reais, referentes aos últimos cinco anos. Essa soma, prossegue o representante fazendário, precisaria ser objeto de medidas compensatórias para que não fosse malferido o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Argumento com que não concordamos, posto que o dispositivo legal refere-se a desonerações (que requerem a produção de uma norma que retira tributo como resultado da vontade política do Estado), o que não é o caso de uma declaração de inconstitucionalidade.

15. É possível que o Tribunal decida que os Embargos de Declaração não sejam a via adequada para formular tal pedido, que teria efeitos modificativos sobre a decisão já firmada pelo Pleno quando da decisão do Recurso Extraordinário.

16. Há precedentes de modulação dos efeitos da decretação de inconstitucionalidade com data futura. Foi o que aconteceu após o julgamento conjunto de quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade, ajuizadas pelo Rio Grande do Sul (ADI 875), Mato Grosso e Goiás (ADI 1987), Mato Grosso (ADI 3243) e Mato Grosso do Sul (ADI 2727), em que se pleiteava a inconstitucionalidade da Lei Complementar 62/89, que traçava os critérios para distribuição do Fundo de Participação dos Estados. Naquela ocasião, a inconstitucionalidade foi reconhecida por decisão em 2010, porém os efeitos foram postergados para 01.01.2013.

petição do indébito foi assegurado apenas aos contribuintes que ingressaram com ações *antes* da decisão do STF.

5.2. A Solução de Consulta n. 6.012/2017 de 30.03.2017

No último dia 04.04.2017 foi publicada a Solução de Consulta n. 6.012, de 31.03.2017, expedida pela Superintendência da 6ª Região Fiscal de Tributação, em resposta a Consulta formulada por contribuinte que desejava ver reconhecido administrativamente o seu direito de retirar o ICMS da base de cálculo de sua contribuição. A resposta foi negativa, tendo as autoridades fazendárias expressado seu entendimento de que somente poderão acatar tal exclusão após a expedição de um Ato Declaratório pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou a superveniência de decisão do STF em controle *concentrado* de constitucionalidade¹⁷.

Desse modo, o reconhecimento pelas autoridades administrativas dessa nova forma de apuração (que exclui o ICMS da base de cálculo da COFINS) mostra-se sobremaneira dificultado, carecendo o contribuinte de amparar-se em decisão judicial para ver assegurado seu direito, enquanto não sobrevier alguma das duas condições mencionadas na Solução de Consulta.

6. REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1978. v. I.
- BRITTO, Lucas Galvão de. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. In: CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.). *Lógica e direito*. São Paulo: Noeses, 2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

17. Confira-se o excerto pertinente: “A edição de ato declaratório pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 19, II, da Lei 10.522, de 19.07.2002, sobre matéria objeto de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, vincula a Administração tributária, sendo vedado à Secretaria da Receita Federal do Brasil a constituição dos respectivos créditos tributários. Entretanto, inexistente ato declaratório que trate sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente nas operações internas. A matéria, atualmente objeto de Ação Declaratória de Constitucionalidade, encontra-se aguardando decisão definitiva de mérito, que seja vinculante para a Administração Pública.”

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrina

- A base de cálculo do Pis/Cofins ante a posição do STF com relação ao sentido de faturamento e outras questões sobre o tema, de Sidney Stahl – *RTrib* 55/115-127 (DTR\2004\199); e
- A inconstitucionalidade da hipótese de incidência e da base de cálculo das contribuições PIS/PASEP e Cofins não-cumulativas (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), de Rodrigo Caramori Petry – *RTrib* 77/270-305 (DTR\2007\696).