

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 vênia 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

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:

“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 inseridas 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 Acioli, 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:

“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, Redador para acórdão Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, DJe 2.12.2016)

A mesma inteligência havia sido aplicada à incidência das

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

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.**

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

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

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

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

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.

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.

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). [...]”

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

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,

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*

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,

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.

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).

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

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 &

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

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**. 7^a 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

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 de 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

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

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

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 recuou 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

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:

“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:

“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

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

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

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

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:

“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

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.

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

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 pletera 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

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. 2^o Grundgesetz, 2^a ed., Karlsruhe, 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,

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**

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

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

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

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,

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

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

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

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

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**

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

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

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.