



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

**EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA RELATORA CÁRMEN LÚCIA DO COLENDO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706

RECORRENTE: IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS

RECORRIDO: UNIÃO

A **UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)**, por intermédio de seu Procurador da Fazenda Nacional que ao final assina, com fundamento no artigo 1022, I, II e III, do Código de Processo Civil, ante a existência de **contradição**, **obscuridade**, **erro material** e **omissão**, vem apresentar os presentes:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

1. Trata-se de acórdão que deu provimento a recurso extraordinário, onde se requeria a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, considerando que parcela dos ingressos do contribuinte, correspondente ao referido tributo sobre vendas, não está compreendido no conceito do vocábulo *faturamento*. Vejamos a ementa do referido julgado:

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

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

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

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

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

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

(RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

2. O voto-condutor do acórdão embargado assentou-se nos seguintes fundamentos: i) justifica-se manter o entendimento firmado precedente ao ensejo do RE 240.785, onde “aqueles que concluíram compor o ICMS o preço da mercadoria ou do serviço afirmaram a sua inclusão na definição de faturamento; os que entendiam o contrário afastaram aquele tributo estadual desta definição” ; ii) Há mero trânsito contábil de valores recebidos, sujeitos à incidência do ICMS, não se integrando ao patrimônio do contribuinte como elemento novo, sem reservas ou condições, de forma a configurar receita (asserção baseada de lições de Aliomar Baleeiro e Ricardo Mariz de Oliveira); iii) O regime da não-cumulatividade, “(...) impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.” No entanto, destaca-se que “é inegável que o ICMS não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública”.

3. Outros votos da corrente vencedora utilizaram-se de argumentos similares, mas não inteiramente coincidentes com aqueles, tais como: i) inviável no sistema constitucional vigente a incidência



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

de tributo sobre tributo; ii) receita bruta é conceito de direito privado insculpido no art. 187, I, da Lei. 6.404/76¹, de 15 de dezembro de 1976, o qual excluiria desta os tributos incidentes sobre venda.

4. No caso, os argumentos dos votos vencedores são múltiplos e, em alguns pontos, com abrangência diversa, trazendo incerteza sobre o fundamento que prevaleceu no presente julgado e, conseqüentemente, sobre o alcance da decisão do Supremo Tribunal Federal para outras situações similares.

5. Destaque-se, ademais, que deixaram os votos vencedores de analisar a similitude entre o presente caso e os REs 212.209 e 582.461, ou de apontar qualquer ponto que justificasse a adoção de solução diversa nas hipóteses. Da mesma forma, a corrente predominante, não rechaçou a incidência sobre o caso do conceito de receita bruta, reiteradamente suscitado pelos votos vencidos, insculpido no art. 12 do DL 1.598/77. Também foi relegada a definição acerca de modulação de efeitos da citada decisão para um momento posterior – apreciação de embargos de declaração a serem interpostos pelas partes. Observe-se que, além de estar configurada omissão da corrente vencedora quanto aos referidos pontos (suscitados no acórdão e nas contrarrazões), tratando-se de uma Corte Constitucional, cujas decisões se legitimam mediante um processo de deliberação racional do colegiado, em que o argumento de cada um é considerado, para ser acolhido ou refutado pelos demais, é indispensável que tais questões sejam analisadas pelos votos-vencedores, mesmo que isso seja dificultado pelo procedimento de votação adotado na Corte.

6. Assim, justifica-se a interposição dos presentes embargos de declaração, pelos fundamentos que se passará a destacar.

¹ Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

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

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

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

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

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

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

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

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

I- ERRO MATERIAL E OMISSÃO – ART. 187 DA LEI 6.404/76 E 12 DO DECRETO-LEI 1.598/77

7. Observe-se que, no caso dos autos, alguns votos da corrente vencedora² concederam grande relevância ao fundamento de que “*receita bruta*”, expressão a que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao longo de inúmeros julgados, equiparou ao vocábulo “*faturamento*” (art. 195, I, b, da Constituição), possui um sentido próprio no direito privado, definido no art. 187, I, da Lei 6.404/76. Desta forma, ao utilizar tal expressão para outorgar competência tributária para a instituição de contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, o constituinte originário teria feito remissão a tal sentido, que excluiria os impostos incidentes sobre o valor da operação, como é o caso do ICMS.

8. No entanto, cumpre destacar que há um equívoco evidente em tal linha de argumentação: o mencionado dispositivo legal não estabelece qualquer conceito para receita bruta. Apenas disciplina que, na demonstração do resultado do exercício, deverá estar descrita a “receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos”. A assertiva, simplesmente, permite concluir que tais expressões se referem a grandezas diferentes, mas não afirma que uma não esteja contida na outra.

9. Tal ponto confirma-se, aliás, com a leitura dos demais incisos do citado artigo, os quais, a fim de regular a elaboração das demonstrações financeiras das sociedades anônimas, indicam grandezas diversas, sem excluir uma base de outra. Assim é que, por exemplo, já se pode notar no inciso II, do mesmo art. 187, que tal dispositivo determina que o resultado indicará “*a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto*”, sendo certo que o custo das mercadorias e serviços, bem como o lucro bruto, **estão** incluídos na receita líquida.

10. Análise completa da sequência indicada no art. 187 da Lei 6.404/76, permite concluir que, ali se estabelece um processo lógico de apuração do resultado do exercício. Indica-se **receita bruta** dela subtraindo-se deduções, abatimentos e impostos (inciso I), a fim de obter-se a **receita líquida** (inciso II), a partir da qual, excluídos os custos de mercadorias e serviços, obtém-se o **lucro bruto**, do qual, excluindo-se e incluindo-se outras despesas e receitas gerais (incisos III e IV), obtém-se o **resultado do exercício**

² Principalmente os votos dos Ministros Luis Fux, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

antes do Imposto de Renda (inciso V), o qual, após a consideração da provisão para o imposto, participações, instrumentos financeiros diversos e benefícios que não se caracterizam como despesa (inciso VI), **resultará no lucro ou prejuízo líquido** (inciso VII). Enfim, a sistemática adotada pelo art. 187 da mencionada lei indica que a receita bruta inclui os impostos sobre vendas, não o contrário, já que a receita líquida é apurada a partir da subtração destes daquela. Sequer se exige, no disposto na Lei de SAs, a indicação de grandeza superior à receita bruta, que permitisse concluir, como assentou a corrente vencedora, que a receita bruta é o resultado da subtração de tributos de outro agregado.

11. Destarte, evidencia-se equívoco na análise e na determinação do conteúdo do citado art. 187. O problema agrava-se quando se nota que os mencionados votos deixaram de considerar o disposto no art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77, reiteradamente citado pelos votos vencidos, que destaca:

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; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1o A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

(...)

III - tributos sobre ela incidentes; e

(...)

§ 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.**

§ 5o **Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes** e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4o.

12. Assim, o que se pode verificar é que, nos termos do citado dispositivo: i) obtém-se a receita líquida excluindo-se os tributos incidentes sobre receita, da receita bruta – compondo-se esta de vendas , serviços, resultado de operação de conta alheia e outras receitas operacionais - (art. 12, §1º); ii) somente se



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

excluem da receita bruta os tributos pagos, na condição de responsável, pelo vendedor quando devidos pelo comprador (art. 12, §4º); iii) determina-se, expressamente, a inclusão de tributos sobre vendas na receita bruta. Destaque-se, ainda, que a previsão de obtenção da receita líquida a partir da dedução de impostos da receita bruta já existia na redação original do mencionado dispositivo.

13. Desta forma, para solucionar a controvérsia adequadamente, é indispensável a superação do erro material apontado, mediante análise integral e sistemática do art. 187 da Lei 6.404/76, bem como que se considere, nem que seja para apresentar refutação, a argumentação suscitada pela corrente vencida, acerca do art. 12 do Decreto-lei 1.598/77.

II- OMISSÃO – SEMELHANÇA ENTRE O CASO E A QUESTÃO DEFINIDA NO RE 212.209 E NO RE 582.461-RG – ARGUMENTOS CONTRADITÓRIOS – NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DE FUNDAMENTO PARA O TRATAMENTO DIVERSO (*distinguishing*) PARA QUE SE DETERMINE A EXTENSÃO E O ALCANCE DO JULGADO

14. Outro argumento relevante para a causa, que não foi considerado pelos Ministros que compuseram a corrente vencedora, é a forte tensão entre a tese aqui acolhida e os citados precedentes, atinentes à inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS, em vendas **no mercado interno** (RE 212.209 e RE 582.461-RG). Tal ponto foi ressaltado no acórdão recorrido e em todos os votos que divergiram da maioria, constituindo aspecto relevantíssimo da causa.

15. É que, no presente julgamento, considerou-se que não se incluem na base de cálculo do PIS e da COFINS as quantias devidas pelo contribuinte resultantes da incidência do ICMS. Por outro lado, naqueles outros considerou-se que se inclui na base de cálculo do ICMS, o próprio ICMS, antes mesmo da nova alínea i, art. 155, §2º, XII, da Constituição, produto da EC 33/01, a qual, aliás, tornou expressa tal forma de incidência por dentro apenas para o caso de importação.

16. Como a base de cálculo do PIS e da COFINS, *faturamento*, é apurada a partir do conjunto das vendas realizadas pelo contribuinte e a base de cálculo do ICMS é valor da operação de venda de



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

mercadorias e serviços, individualmente considerada, resta claro que a base daquelas contribuições não é outra coisa que não a soma algébrica das bases deste imposto, durante determinado período. Ademais, o método de apuração do ICMS, de forma agregada, aproxima sua base ainda mais da COFINS e do PIS. Assim, o que for excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS também, a princípio, deveria ser excluído da incidência do ICMS.

17. Além disso, os principais argumentos utilizados pela corrente que afastou a incidência das contribuições sobre faturamento (vedação à incidência de tributo sobre tributo e a inviabilidade de se tomar o ICMS devido como componente do preço da mercadoria) acertam, igualmente, a base do referido tributo estadual.

18. Assim, se existe um fundamento constitucional para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, é necessário esclarecer em que medida tal razão não implica contradição com julgamento anterior, em que se sustentou que o ICMS está na base de cálculo do ICMS. Somente assim, poderão as partes, demais entes tributantes e contribuintes: i) verificar o alcance do referido pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, uma vez que a enorme amplitude dos fundamentos adotados tem potencial para atacar a sistemática de cobrança de praticamente todos tributos; ii) projetar ou afastar a possibilidade de alteração da jurisprudência da Corte, estabelecida no RE 582.461-RG.

19. Destarte, indispensável que os votos vencedores se pronunciem sobre o tema, a fim de, além de aperfeiçoar o julgado, esclarecer-se o alcance da tese definida no acórdão embargado.

III- CONTRADIÇÃO - RECEITAS – LIÇÕES DOUTRINÁRIAS – LIMITES

20. Ponto relevante para a corrente majoritária no presente julgamento foram as lições de Aliomar Baleeiro, sobre receita pública, e de Ricardo Mariz de Oliveira, sobre receita, inúmeras vezes citadas nos votos vencedores. É relevante considerar que, no que tange aos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, há limites impostos pelo alcance do que ali se expôs, pelo ordenamento jurídico vigente e pela jurisprudência do STF que devem ser considerados. Já a teoria exposta por Ricardo Mariz de Oliveira



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

também traz ressalvas relevantes, que devem ser analisadas por essa Corte, ao ensejo do julgamento do presente feito. Indispensável, então, breve análise do tema.

21. Inicialmente, cumpre destacar que a mera afirmativa de que não são receitas os recebimentos sujeitos a condições/reservas, não resolve o problema aqui tratado. No caso, é necessário desvendar se o ICMS deve ser considerado condição/reserva ou despesa/custo, a fim de averiguar se, nos termos daquelas lições doutrinárias, compõem *receitas*.

22. **Aliomar Baleeiro** sustentava que receita pública deveria ser considerada como “*entrada que, integrando-se no patrimônio público, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer seu vulto, como elemento novo e positivo*”³. No entanto, ao estabelecer tal conceituação, referia-se o douto mestre à natureza das obrigações que geraram o ingresso, em si mesmas consideradas. Isto é: excluía do conceito de receita aqueles recebimentos voltados exclusivamente a recompor o patrimônio público ao *status quo* ante, a restituição posterior ou a entrega à terceiros⁴ (garantias, empréstimos, amortizações e indenizações por dano emergente). Ou seja, não basta que determinada quantia que tenha sido auferida e que, em razão da incidência de outro plexo normativo, fonte de obrigação paralela, gere um dever de pagamento a outrem, é preciso que esta já tenha sido recebida com reservas ou como recomposição patrimonial. Apenas aquelas obrigações que tenham tido, na própria condição/ressalva desde o início estipulada, um motivo ou finalidade de seu surgimento, devem ser excluídas das *receitas*.

23. Destaque-se, ainda, que, em que pese interpretação contrária, que a referida lição doutrinária não exclui, expressamente, das receitas públicas os repasses destinados a outros entes. Caso o fizesse,

³ BALEEIRO, Aliomar, Uma Introdução à Ciência das Finanças, 19ª Edição, Rio de Janeiro, Forense, p. 152

⁴ “Nem todos esses ingressos constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de “movimentos de fundo”, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que **estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos ao governo.** **Exemplificam esses ‘movimentos de fundos’ ou simples ‘entradas de caixa’, destituídas de caráter de receitas, as cauções, fianças e depósitos recolhidos ao tesouro; os empréstimos contraídos pelos Estados, ou as amortizações daqueles que o governo acaso concedeu; enfim as somas que se escrituram sob reserva de serem restituídas ao depositante ou pagas a terceiro por qualquer razão de direito e as indenizações por danos causados às coisas públicas e liquidados segundo o direito civil.**” (ob. cit, sem grifos no original)



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

estaria em descompasso com a Constituição da República, pois esta define posição contrária, na seção VI, do Capítulo I, de seu Título VI, assentando que o produto de impostos a serem repartidos entre estados, municípios e União são “*receitas tributárias*”, não “*ingressos tributários*” ou “*entradas de caixa tributárias*”. Também seria de se esperar que, nos termos da referida posição, os empréstimos compulsórios não fossem considerados tributos, já que são ingressos sujeitos a restituição enquanto, por definição, tributos são receitas públicas derivadas, o que importaria em contradição com a Constituição vigente e o histórico posicionamento dessa Corte.

24. Também é problemática a transposição do conceito de receita pública, exposto pelo mestre, para o direito privado, uma vez que tratam-se de categorias regidas por normas de conteúdo diverso. Assim é que, por exemplo, Aliomar Baleeiro, apesar de se fundar na conceituação *supra*, considera que as contribuições parafiscais, apesar de não recolhidas pelo Estado, nem serem destinadas a ele, são receitas públicas e desta maneira devem ser tratadas. No mesmo sentido é a jurisprudência desse Supremo Tribunal Federal⁵, o qual segue a mesma definição, sem cogitar da titularidade ou disponibilidade de tais quantias.

25. Outro ponto a ser destacado é que, mesmo atentando às ressalvas impostas pelo próprio doutrinador, é de se ressaltar que a conceituação de receita pública ali insculpida, apesar de ser lição valiosa para fins didáticos, não se conforma inteiramente com o direito vigente. Por exemplo, nos termos do art. 11, §4º, redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939/82, e art. 57, ambos da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, se incluem, dentre as receitas públicas, as receitas de capital, proveniente de operações de crédito – justamente os ingressos que, segundo Aliomar Baleeiro, não seriam receitas.

26. Enfim, a compreensão que foi extraída da lição de Aliomar Baleeiro, para fins de aplicação analógica ao presente caso, terminou por ignorar os limites expressos pelo próprio autor, as alterações

⁵ MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – CONTROLE – ENTIDADES SINDICAIS – AUTONOMIA – AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. A atividade de controle do Tribunal de Contas da União sobre a atuação das entidades sindicais não representa violação à respectiva autonomia assegurada na Lei Maior. MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – FISCALIZAÇÃO – RESPONSÁVEIS – CONTRIBUIÇÕES SINDICAIS – NATUREZA TRIBUTÁRIA – RECEITA PÚBLICA. As contribuições sindicais compulsórias possuem natureza tributária, constituindo receita pública, estando os responsáveis sujeitos à competência fiscalizatória do Tribunal de Contas da União. (MS 28465, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 18/03/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 02-04-2014 PUBLIC 03-04-2014)



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

ocorridas no direito superveniente, as diferenças em relação às receitas privadas e a necessidade de compatibilização da referida posição com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em outros casos.

27. Do mesmo modo, a lição de **Ricardo Mariz de Oliveira**⁶ apresenta limites que devem ser observados. O ilustre doutrinador parte do pressuposto de que, para fins jurídicos deve-se buscar um conceito de *receita* que seja jurídico, não contábil – ponto que foi destacado no voto da Ministra Rosa Weber. No entanto, encontra um obstáculo: não existe uma definição no direito positivo para a expressão *receita*, razão pela qual considera que a elaboração de um conceito que exprima o significado do termo deve resultar de “pistas” existentes em normas, gerais ou particulares, que regulam outras realidades⁷. Assim, a partir da doutrina pré-existente – incluindo-se a citada lição de Aliomar Baleeiro - e de institutos que regulam diversas realidades no direito privado, como o tratamento normativo de “patrimônio” ou “compra e venda”, estatui que, dentre outras características, “*receita é o tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio sem reserva, condição ou compromisso no passivo, acrescendo-o como elemento novo e positivo*”⁸. No entanto, destaca com acerto que *receita* é conceito diverso de lucro, pois:

(...) não apenas o diferencial entre preço e custo se integra ao ativo e é receita, mas, sim, a totalidade do preço, pois ocorre, em virtude do cumprimento do contrato, o duplo fenômeno da redução de um ativo pelo desaparecimento de um bem – o direito de propriedade sobre a mercadoria – e do acréscimo de outro bem distinto – o direito ao preço.⁹

28. Assim como na lição de Aliomar Baleeiro, nos exemplos oferecidos na referida obra a reserva/condição/compromisso hábil a descaracterizar determinado ingresso como receita é aquela derivada de características intrínsecas do próprio negócio jurídico que o gerou. Não deveriam ser considerados na

⁶ Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

⁷ “Se nessas e em todas as demais leis constata-se a ausência de uma definição jurídica para receita, fica-se na situação de admitir que ou se trataria de um dado não jurídico, caso em que o legislador tributário comum deveria buscar socorro na economia, aceitando inclusive a experiência contábil, ou se trata de um dado jurídico, caso em que o jurista preocupado com direito tributário deve se valer de conceitos jurídicos gerais e de normas jurídicas particulares que regulem esta ou aquela hipótese, construindo por este método um conceito geral.

Por este caminho, pode-se afirmar que, mesmo sem haver uma única definição geral fornecida pelo direito positivo, ‘receita’ é um conceito de direito e é regulado pela norma de direito que se aplica em cada situação.” (ob. cit., p. 96)

⁸ Ob. cit. p. 102.

⁹ Ob. cit. p. 112.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

apuração da receita, segundo os diversos aspectos do conceito sustentados na referida posição doutrinária: os adiantamentos recebidos pelo vendedor, enquanto não vencida sua obrigação; o método de contabilização utilizado, por não alterar a substância do negócio jurídico que justificou o pagamento; o mútuo, para o mutuário, no que diz respeito ao principal; o comodato; o depósito; bens adquiridos em decorrência da integralização do capital social, etc. Trata-se de situações que constituem negócios jurídicos específicos, os quais possuem características intrínsecas, independentes da incidência de outras normas, tributárias ou não. Portanto, não há como se afirmar que tal lição sustente a posição da corrente vencedora.

29. Mas não é só. Consoante já esclareceu esse Supremo Tribunal Federal (RE 346.084, RE 357.950, RE 358.273 e RE 390.840), *receita* designa realidade mais ampla que *receita bruta* ou *faturamento*, uma vez que, nos bem lançados termos do voto do Ministro Cezar Peluso, aquela representa gênero e esta espécie:

(...) todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma *receita* (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional.

(...) *faturamento* também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe *receita*, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos da 'atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens e serviços.

30. Assim, mesmo ocorrendo divergência sobre se o montante devido a título de ICMS representa reserva/condição/compromisso ou se é custo/despesa, em decorrência de certa vagueza do conceito de *receita* estabelecido doutrinariamente, uma solução adequada para o impasse seria examinar o conceito mais restrito de *faturamento* ou *receita bruta*. Isto porque, se estas realidades estão contidas no gênero *receita*, é inequívoco que, pelo menos, tudo que for *receita bruta* é *receita*.

31. Assim, cumpre analisar o conceito de *receita bruta*, a fim de verificar se este lança luz sobre o tema. Para tanto nos valeremos do conceito doutrinário exposto na obra de... Ricardo Mariz de Oliveira. Vejamos o que ali se assenta:

A receita bruta é conceito direcionado pela lei apenas para as vendas e serviços da atividade operacional e compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

Por prática aceita pelo fisco e pelos contribuintes, o imposto sobre produtos industrializados, quando devido, em virtude de ser cobrado fora do preço, não é considerado participante da receita bruta, sendo contabilizado à parte desta, em contas patrimoniais que não afetam o resultado.

A receita líquida de vendas e serviços, por sua vez, é definida pela lei como sendo a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre as vendas e serviços.

(...)

Deve-se entender corretamente por:

(...)

Impostos incidentes sobre as vendas e serviços, aqueles que guardam proporcionalidade com o preço, mesmo que o respectivo montante integre o valor da operação e a base de cálculo desses impostos, sejam eles cumulativos ou não (casos, por exemplo, do ICMS e do ISS); (...).¹⁰

32. Evidencia-se que, para extrair uma definição do termo receita bruta, a missão do jurista se viu facilitada pelo disposto no *supra* citado art. 12 do DL 1.598/77. Fica claramente assentado que *receita bruta* é conceito que engloba os tributos incidentes sobre vendas e serviços, no caso, o ICMS. E, se *receita bruta* é espécie de *receita*, também o conceito de *receita* engloba os mesmos tributos.

33. Destarte, evidentemente, não se pode extrair das lições doutrinárias em questão exegese no sentido de que a incidência do ICMS representa condição hábil a desqualificá-lo como receita. Pelo contrário: **os limites impostos pelos próprios autores citados, pela jurisprudência da Corte e pela legislação de regência, levam a conclusão contrária.** Não há, no caso, condição ou reserva no recebimento do pagamento pelo comerciante, apenas a *possibilidade* de translação do ônus econômico do tributo, para frente ou para trás (consumidor ou fornecedor). Tal tributo incidirá nos termos da legislação pertinente e é inconfundível com a causa ou finalidade do negócio jurídico originário, devendo ser adimplido segundo regras e procedimentos próprios. Desta forma, evidencia-se a contradição entre, pelo menos, as lições citadas de Aliomar Baleeiro e Ricardo Mariz de Oliveira e a posição que se pretendeu defender na corrente vencedora.

IV- OBSCURIDADE – DIVERSIDADE DE FUNDAMENTOS AMPLOS COM EFEITOS DIVERSOS

¹⁰ Ob. Cit. p. 666/667.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

34. Observe-se que os votos que compuseram a maioria adotaram fundamentos com amplitude diversa e com impactos diferentes sobre o ordenamento jurídico pátrio. Assim, uma vez que a tese acolhida pode modificar parte relevante de nosso sistema tributário, reclama a segurança jurídica individualização do fundamento determinante da decisão em questão. Somente assim, os entes tributantes e os contribuintes poderão atuar segundo expectativa a respeito de como o Supremo Tribunal Federal decidirá questões análogas que lhe forem submetidas.

35. Sobre o tema, de início cumpre destacar que a potencialidade revolucionária que o acórdão embargado possui está bem destacada na observação de Andrei Pitten Velloso, citada pelos Ministros Gilmar Mendes e Roberto Barroso. Vejamos:

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.

36. Para definir até onde chega a inconstitucionalidade de nosso sistema tributário, então, deve-se estabelecer, com clareza, qual dos fundamentos adotados pela corrente vencedora prevalece no caso, já que estes trazem impactos diferentes sobre aquele. Vejamos:

- Primeiro fundamento: É inconstitucional a incidência de tributo sobre tributo, independentemente de disposição constitucional específica. Tal assertiva, rompendo com posição tradicional do Supremo Tribunal Federal, vai alcançar o sistema tributário inteiro. Difícil imaginar-se exação que não deva ser revista em



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

face de tal fundamento, com graves repercussões sobre a competência tributária dos entes e o equilíbrio do federalismo fiscal.

- Segundo fundamento: o ICMS não compõe o preço. Tal fundamento alcançaria todos os tributos indiretos, incidentes sobre operações, bem como aqueles que incidem sobre receita, receita bruta ou faturamento.

- Terceiro fundamento: receita (ou receita bruta) é ingresso não sujeito a reserva ou condição, não é o caso do ICMS. Apesar de similar ao segundo fundamento, já que faturamento não é mais que o conjunto dos preços cobrados pela sociedade empresária por sua atividade típica, tal fundamento, restritivamente considerado, impacta a base de cálculo dos tributos incidentes sobre receita ou receita bruta, afastando dela os tributos sobre operações.

37. Destarte, em face do incomensurável impacto sistêmico do acórdão embargado é indispensável que se esclareça o exato fundamento determinante do acórdão embargado, uma vez que, dada a diferença da extensão de cada um deles, o legislador da União, dos Estados e dos Municípios, atualmente, não possuem informação adequada sobre até onde podem ir em matéria tributária.

V- CONTRADIÇÃO E OBSCURIDADE - TOTAL DO IMPOSTO INCIDENTE X IMPOSTO A SER RECOLHIDO EM CADA ETAPA DA CADEIA

38. Há ainda outro ponto a ser determinado, no presente caso. É que o voto-condutor do acórdão embargado contém fundamentação aparentemente contraditória quanto ao que deve ser decotado da base de cálculo do PIS e da COFINS, em face da adoção da tese em questão.

39. O referido voto explicitou, com cuidado e detalhadamente, o conteúdo normativo da regra da não-cumulatividade quando aplicada ao ICMS e a sua forma de cálculo escritural. Esclareceu-se, com escólio na lição de Roque Antônio Carrazza, que, no ICMS, o contribuinte, para apurar o **imposto a ser recolhido**, em cada etapa, compensa o **imposto incidente** com as quantias recolhidas nas etapas anteriores, devendo pagar “*apenas a diferença apurada, no encerramento do período, entre seus créditos e débitos*”.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

40. No entanto, destacou-se ademais, que:

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

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

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

41. Observe-se do referido trecho, que, inicialmente, considera-se que **todo o ICMS** incidente sobre cada etapa não se inclui na definição de faturamento trazida pela Corte – “*embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.*” Entretanto, após se esclarecer, com acerto, que o ICMS incide, em cada etapa, sobre o valor total da operação, estando obrigado, no entanto, o contribuinte a recolher, somente, a diferença entre o valor resultante da incidência e aquele recolhido nas etapas anteriores, é veiculada afirmação mais restritiva que aquela– “*é inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública*”.

42. Assim, é de se esclarecer o que deverá ser decotado do PIS e da COFINS. Se cada contribuinte terá o direito de retirar o resultado da incidência integral do tributo, como restou aparentemente assentado na primeira proposição, ou se, para cada contribuinte, é a parcela do ICMS a ser recolhido, em cada etapa da cadeia de circulação que deverá ser decotado, como ficou explicitado na segunda assertiva.

43. Observe-se que o entendimento aparentemente veiculado na primeira consideração (exclusão integral do ICMS destacado na nota, incidente sobre toda a cadeia, em cada etapa) resulta na **dedução cumulativa de tributo não-cumulativo**. Ou seja, o contribuinte, ainda que deva recolher um montante reduzido do imposto incidente, terá o direito ao abatimento do valor integral do ICMS. Desta



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

forma, a redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, que deveria corresponder ao ICMS incidente ao longo de toda a cadeia, vai se multiplicar em função do número de etapas de uma mesma cadeia, reduzindo drasticamente a neutralidade do tributo¹¹, bem como acentuando os efeitos contrários à seletividade do ICMS¹², promovidos pelo entendimento majoritário.

44. Utilizando o exemplo citado no mesmo voto-condutor, verifica-se que, naquele caso, apesar de o ICMS recolhido aos cofres estaduais chegarem a 20 unidades (10 devidos pela indústria, 5 devidos pela distribuidora e 5 devidos pelo comércio), os decotes cumulativos do ICMS promoveriam uma exclusão da base de cálculo correspondente a 45 Unidades (10 destacados em nota pela indústria, 15 destacados em nota pela distribuidora e 20 destacados em nota pelo comércio). Um valor que não se adequa a tese adotada, já que supera, em muito, o que foi transferido ao Estado.

45. Já a segunda assertiva considera que apenas o ICMS devido em cada etapa, a ser recolhido por cada contribuinte como resultado do cálculo escritural, deve ser deduzido. Assim, nesse caso, a distorção apontada se reduz consideravelmente, mantendo a referida exclusão correlação com os fundamentos do acórdão.

46. Destarte, ainda que o voto, visto como um todo, se incline no sentido da segunda assertiva, que corretamente limita a dedução ao chamado ICMS-líquido, a referida contradição (mesmo aparente) deve ser superada, a fim de evitar conflitos decorrentes de interpretações equivocadas e tendenciosas, mediante análise isolada de trechos do julgado. Assim, solucionar-se-á definitivamente a controvérsia, promovendo-se a pacificação social.

VI – MODULAÇÃO DE EFEITOS

¹¹ Uma das justificativas para adoção do regime não-cumulativo é sua neutralidade fiscal. Independentemente do número de etapas na produção e circulação de um bem, a carga fiscal será a mesma. Desta forma, decisões empresárias sobre a verticalização da produção decorrerão, unicamente, de razões de eficiência econômica, não planejamento fiscal. Eventual adesão a um regime de crédito cumulativo rompe o sistema.

¹² Quanto maior o ICMS incidente, ainda que sua justificativa sejam a causa de danos à saúde ou as características do produto como um bem suntuoso, maiores os descontos sobre a base de cálculo de outros tributos.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

47. Isto posto, vem a União reiterar o pedido de modulação dos efeitos da presente decisão, uma vez que, consoante restou definido no acórdão embargado, o debate sobre a matéria foi diferido para o momento da análise da apreciação dos presentes embargos de declaração. No caso, julga a União que a presente decisão, dado seu inequívoco impacto e abrangência, **só deve produzir efeitos gerais, após o julgamento dos presentes Embargos de Declaração e da definição de todas as questões pendentes, supra expostas.**

48. Inicialmente, cumpre destacar que a presente pretensão envolve uma tese que claramente rompe com o entendimento histórico dos nossos tribunais, em que pese o RE 240.785, tem potencial de contágio sobre outras exações - da União e dos demais entes - e promove profundas alterações no sistema jurídico tributário. O potencial inovador e a enorme amplitude da decisão ficaram claros em matéria publicada no jornal Valor Econômico sobre as consequências do julgamento, sob o título "Tributaristas preveem onda de contestações"¹³. Ali indicou-se que, a decisão, nos termos em que foi

¹³ Tributaristas preveem onda de contestações

Embora ainda estejam aguardando a publicação do acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF), contrária à inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo do PIS e da Cofins, os especialistas em tributação consultados pelo Valor não têm dúvida: a decisão de quarta-feira abriu uma enorme controvérsia jurídica. "A mesma tese será usada para questionar outros tributos", prevê o ex-secretário da Receita Federal, Everardo Maciel. "**Ela atinge todo o sistema tributário brasileiro**", acrescentou.

Há uma consequência imediata da decisão do STF, avaliam os especialistas. Todos eles consideram que o governo federal deverá elevar as alíquotas do PIS e da Cofins para compensar a perda de receita que terá com a mudança da base de cálculo dos dois tributos. "Qual será a alíquota neutra, que manterá a mesma arrecadação?", questiona o economista Bernard Appy, diretor do Centro de Cidadania Fiscal. "O risco que se corre é que o governo aproveite a situação para elevar a carga tributária."

Qualquer que sejam as novas alíquotas, Appy adverte que **haverá uma mudança nos preços relativos da economia**, pois o ICMS, que será retirado da base de cálculo do PIS e da Cofins, incide maneiras diferentes sobre os produtos. Mudança de preços relativos na economia tem repercussão direta na inflação.

Appy acha que o primeiro alvo dos questionamentos na Justiça poderá ser o Imposto sobre Serviços (ISS), que também integra a base de cálculo do PIS e da Cofins. "É a mesma situação do ICMS", observou. Ele considera que em um bom sistema tributário um imposto não deveria estar mesmo na base de cálculo de outro. Ele pondera, no entanto, que a questão não deveria ter sido decidida na Justiça.

Para Everardo Maciel, a decisão do STF "é um grande equívoco, com consequências". Segundo ele, desde 1965, quando houve a reforma do ICMS, o tributo passou a ser cobrado por dentro, ou seja, ele passou a integrar a sua própria base de cálculo. "Todo o sistema tributário é fundado nisso, é da tradição brasileira", afirmou. "**Quer dizer agora (depois da decisão do STF) que todo o sistema tributário brasileiro é inconstitucional?**", questionou.

Para o economista José Roberto Afonso, pesquisador do Ibre-FGV, se prevalecer a tese de que não se cobra tributo sobre tributo, "o STF mais uma vez assumiu o protagonismo da cena brasileira e, no fundo, **decretou a obrigatoriedade de uma reforma tributária**". Ele ressaltou, no entanto, que ainda aguarda a publicação do acórdão.

Afonso lembrou que o sistema tributário brasileiro só tem a atual arrecadação porque cobra mais de um imposto e contribuição sobre a mesma base, cobra um sobre o outro e, no caso do ICMS, chega ao limite de cobrar o imposto sobre ele próprio - a chamada alíquota por dentro. "A alíquota de 17% (do ICMS), na prática, é superior a de 20%, porque tem ICMS sobre ICMS", observou.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

proferida (i) atinge profundamente o sistema tributário brasileiro, podendo alcançar um sem número de tributos; (ii) provocará uma mudança dos preços relativos da economia (beneficiando os maiores contribuintes do ICMS); (iii) impõe uma reforma tributária (sem garantias que se crie um sistema melhor que o sistema atual, mas aquele que for possível); (iv) possibilita restituições que implicarão em vultosas transferências de riqueza dentro da sociedade.

49. Por outro lado, o equilíbrio orçamentário financeiro do Estado possui inequívoca relevância constitucional, o que se deduz facilmente do cuidado e atenção expressos que a Constituição Federal dedicou a matéria (Título VI, Capítulo II).

50. Assim, além de a inviabilidade de se realizar uma reforma tributária com efeitos retroativos indicar a necessidade de modulação de efeitos da presente decisão, existem outras razões que justificam a modulação de efeitos requerida: o impacto financeiro da demanda nas contas públicas; as transferências de recursos entre os cidadãos, de forma arbitrária e sem respeito a critérios de equidade; a inexistência de normas que permitam a adoção imediata e retroativa da regra adotada.

a) Impacto financeiro e orçamentário

51. Inicialmente, cumpre destacar que, conforme destacado no voto do Ministro Gilmar Mendes, o anexo de riscos fiscais para o ano de 2015, exclusivamente no que diz respeito a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS – excluído portanto o potencial da tese adotada impactar em outras controvérsias -, chegou aos seguintes valores, com base em informações da Receita Federal do Brasil, para as possíveis restituições: R\$ 250.294,05 milhões, até 2015. Tais números, no que tange às perdas, se repetiram na LDO de 2017.

O pesquisador do Ibre-FGV lembrou que o Imposto de Importação (II) está na base do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e do ICMS; que o IPI está na base do ICMS; o ICMS incide sobre ele mesmo; a Cofins incide sobre o II, o IPI, o ICMS, o PIS; e o PIS incide sobre o II, o IPI, o ICMS e a Cofins. Há outros casos também. **"Entre um terço e 40% (dos tributos) está nessa situação", explicou. "A decisão do STF reforça a necessidade da reforma tributária"**, afirmou.

Outra questão levantada pelos especialistas é que não faz sentido as empresas ingressarem na Justiça pedindo o ressarcimento do PIS e da Cofins que teriam pago a mais, a partir da decisão do STF. **"O tributo cobrado foi repassado ao consumidor", lembrou Bernard Appy. "Seria um absurdo permitir essa restituição", afirmou.** A questão depende da modulação da decisão que será feita pelo STF.

[<http://www.valor.com.br/brasil/4902732/tributaristas-preveem-onda-de-contestacoes>]



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

52. Em que pese, realisticamente, ser extremamente difícil estimar tais dados com precisão, uma vez que há influência de fatores externos ao direito (oscilações da economia), que a própria aplicação da decisão influi no comportamento dos contribuintes e que não se tem dados acerca de quantos ajuizaram demandas em cada data – tendo se baseado o número na suposição de que todos ingressaram em juízo -, é difícil afirmar que exista um superdimensionamento de tais valores. É que, como dito, o potencial de impacto da presente decisão sobre vários tributos que têm seguido a mesma lógica do PIS e da COFINS, incidindo sobre o valor das operações ou sobre faturamento, e a possibilidade de decote de outros valores, com base nos mesmos fundamentos, permitem ao observador atento ser tão pessimista quanto a LDO (ou mais).

53. Como assentado, o equilíbrio orçamentário e financeiro do estado possui dignidade constitucional (Título VI, Capítulo II) e deve ser preservado. Não se trata de um mero fetiche do constituinte. De fato, a promoção da proteção de todos direitos constitucionais, inclusive os chamados direitos negativos, exigem dotação orçamentária para tanto. Direitos não são como “maná do céu”. Uma “carta de direitos” sem fundos para sua execução pode nos inspirar ou servir como uma declaração bem-intencionada de objetivos sociais – e isso possui grande valor -, mas não são direitos autênticos, já que, dada a inexistência de recursos materiais suficientes para sua execução e proteção, não podem ser exigidos com eficácia por todos. Basta um exercício de memória do cidadão que viveu as consequências do descontrole das contas públicas, nos anos 80, para observar que o orçamento impacta decisivamente a vida das pessoas.

54. Destarte, o enorme impacto orçamentário das restituições promovidas pela presente tese e por outras decorrentes da aplicação análoga dos argumentos em questão, justificam o pedido de modulação de efeitos.

b) Transferências aleatórias de riqueza social

55. Ao se realizar uma alteração tão profunda na sistemática de cálculo dos tributos incidentes sobre receita bruta e (talvez) operações de circulação, é intuitivo que alguns contribuintes vão receber,



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

imediatamente, maiores vantagens e que alguns vão arcar com um custo maior. O entendimento ora adotado promove, efetivamente, uma enorme redistribuição dos recursos sociais.

56. Confrontado com uma posição do STF que produza impactos profundos no sistema tributário, como é o presente caso, o governo pode adotar uma de três posições para contrabalançar a perda de arrecadação e as restituições daí decorrentes:

- a) Aumentar alíquotas, para compensar a redução da base de cálculo, e/ou reduzir gastos na seguridade social;
- b) Endividar-se;
- c) Não fazer nada e deixar que a inflação realize o ajuste necessário.

57. Obviamente, um governo responsável optaria pela solução “a”, se tal fosse possível. Isso porque um aumento da dívida, a solução “b”, significaria empurrar a conta para as gerações futuras¹⁴. Já um aumento das taxas de inflação, a solução “c”, significaria transferir os custos do ajuste justamente para os mais pobres e desvalidos, o que se afigura também reprovável, além de criar desordem econômica que prejudicaria o crescimento no longo prazo. A solução “a”, por sua vez, resultaria na imposição de ônus adicional aos atuais contribuintes, detentores de capacidade contributiva, e aos beneficiários da seguridade social. Assim, por mais dura que seja, a única saída aceitável do ponto de vista ético é o aumento de tributos e a contenção, ainda maior, dos gastos do Estado.

58. Isto posto, cumpre observar quem seriam os setores beneficiados.

59. Consoante exaustivamente exposto pela corrente vencida, no caso, o repasse do ônus fiscal para terceiros é função de diversos fatores metajurídicos, principalmente das *elasticidades* da demanda e da oferta em um dado mercado. Ou seja, depende da essencialidade do bem, da existência de substitutos disponíveis para o consumidor e do poder de mercado da empresa. Esses fatores determinarão que parte da

¹⁴ Observe-se que, ainda nessa hipótese, os cidadãos atuais arcariam com parte dos custos sob a forma de juros mais altos, uma vez que o aumento da necessidade de financiamento da dívida do governo levaria à redução do capital disponível para financiar investimentos privados.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

cadeia de produção ou consumo arcará com o ônus do tributo. Assim, uma redução na base de cálculo do tributo, com efeitos retroativos, beneficiaria, principalmente, aqueles produtores que não arcaram, efetivamente, com o seu custo e que o trasladaram. Empresas com tais características, além de terem a possibilidade de repassar integralmente o ônus econômico do tributo, não possuem reais incentivos de mercado para reduzir o preço cobrado em montante correspondente à redução da carga tributária.

60. Por outro lado, cumpre destacar que maior será o decote na base de cálculo dos diversos tributos considerados quanto maior for sua incidência sobre cada base de cálculo. O problema que surge então, é que como, muitas vezes, a maior ou menor alíquota inicial (que determinará a apuração do valor que vai ser decotado) é fixada com base em critérios de equidade e justiça fiscal, a pleiteada vedação da incidência de “tributo sobre tributo” provocará efeitos inversos aos pretendidos pelo legislador e pelo constituinte.

61. O ICMS, que pretende o contribuinte ver decotado do faturamento sobre o qual incidirá a COFINS e o PIS, tem a fixação de suas alíquotas guiada, sempre que possível, pelo **princípio da seletividade** (art. 155, §2º, III, CF/88), sendo que incentivos e benefícios fiscais dependem de convênio entre os entes (art. 155, §2º, VI, c/c XII, “g”, CF/88). Isso posto, pode-se afirmar que, normalmente, o tributo devido dependerá de considerações afetas à justiça fiscal e de natureza extrafiscal, como a essencialidade do bem, consumo da população de baixa renda e impacto do consumo sobre a saúde pública, além de atender a regras de incentivo que obtiveram consenso entre os entes tributantes. Assim, é intuitivo concluir que, ao se decotar, retroativamente, o valor pago ou devido a título de ICMS da base de cálculo do tributo em questão, produzir-se-ão efeitos contrários àqueles pretendidos pelo legislador e pelo constituinte.

62. Enfim, a redistribuição de recursos gerada pela mudança do regime se dará em desfavor do contribuinte em geral e dos eventuais futuros beneficiados pelo regime de seguridade social, beneficiando determinados setores específicos da economia, que estejam em posição privilegiada para se apropriar das vantagens decorrentes da redução da base de cálculo do tributo, e aqueles que produzem bens supérfluos e prejudiciais à saúde, os quais receberão maiores créditos. Isso sem que tal processo de transferência de renda seja guiado por qualquer juízo de equidade ou de justiça, mas, pelo contrário, apenas pelas forças econômicas que subjazem ao funcionamento dos mercados. Destarte, resta evidente que **os princípios da**



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

isonomia e da capacidade contributiva atuam no sentido contrário de um profundo rearranjo jurídico-institucional com efeitos retroativos.

c) Dificuldades operacionais para a aplicação retroativa do entendimento

63. Afinal, cumpre destacar que, uma vez que o sistema não foi engendrado para funcionar do modo determinado pelo acórdão embargado, a Receita Federal do Brasil não dispõe de dados para aplicar a decisão em questão, de forma puramente retroativa, adequadamente.

64. É que o regime de ambos tributos guarda certa incompatibilidade, mostrando-se incerto o meio de se obter a exclusão de um tributo de determinada base do outro. Destarte, qualquer restituição de valores passados, muito embora possa ser feita de forma aproximada, não será exata.

65. No caso do PIS e da COFINS, as receitas são apuradas por pessoa jurídica e existem tipos de classificação de receitas previstos na legislação, sujeitas a diferenças quantitativas e metodológicas de incidência, quais sejam: receitas tributadas à alíquota modal, receitas submetidas ao regime de tributação monofásica, receitas com suspensão, isenção ou não incidência das contribuições, receitas tributadas a alíquota zero, receitas tributadas por substituição tributária das contribuições sociais. No entanto, na apuração do ICMS a recolher, cada estabelecimento da pessoa jurídica determina o seu valor de forma consolidada, **sem segregar o valor do imposto a recolher por tipo de receita.**

66. Reconhece-se que, nesse contexto, no qual cada contribuinte do ICMS apura e determina o valor do imposto a recolher com base na totalidade das operações com débito e com crédito do imposto, sem segregar por tipo de receita, na apuração mensal, seria necessário que fosse estabelecida regra que guardasse proporcionalidade entre o valor do ICMS a recolher e os diversos tipos de classificação de receitas definidos na legislação das contribuições sociais. No entanto, qualquer critério, levaria, em si, algum grau, ainda que reduzido, de inexatidão.

67. Assim, caso se refute a modulação temporal, deve-se, ao menos, admitir que a Receita Federal do Brasil institua **regras gerais**, obviamente neutras, que lhe permita realizar, retroativamente, tal



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Coordenação de Atuação perante o Supremo Tribunal Federal

decote, ainda que de forma imperfeita. Caso contrário, inviabiliza-se o cumprimento retroativo dos julgados.

DOS PEDIDOS

Isto posto, a União requer que se sane as contradições, omissões, erro material e obscuridade apontados, manifestando-se essa Corte sobre os citados pontos relevantes e esclarecendo-se as ambiguidades do julgado. Solicita-se, ainda, que seja conferido efeito infringente ao presente recurso, caso se julgue ser consequência das retificações solicitadas. Requer a União, afinal, a modulação dos efeitos da decisão embargada, nos termos propostos *supra*, ou seja, que produza efeitos *ex nunc*, após o julgamento dos presentes embargos.

Ao ensejo, reitera-se o pedido de sobrestamento dos processos pendentes sobre a matéria, até definição final do caso, já realizado nos presentes autos.

Nestes termos, pede deferimento.

Brasília, 19 de outubro de 2017

CARLOS DE ARAUJO MOREIRA
Procurador da Fazenda Nacional

ALEXANDRA MARIA CARVALHO CARNEIRO
Coordenadora de Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal

CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO
Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral da Fazenda Nacional