

PONTIFÍCIA UNIVERDIADDE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Aleksandros Markopoulou

CONCEITO DE RECEITA NO JULGAMENTO DO RECURSO
EXTRAORDINÁRIO Nº. 574.706

DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2020

PONTIFÍCIA UNIVERDIADDE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Aleksandros Markopoulou

CONCEITO DE RECEITA NO JULGAMENTO DO RECURSO
EXTRAORDINÁRIO Nº. 574.706

Artigo científico apresentado à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Thiago Barbosa Wanderley.

SÃO PAULO

2020

Banca Examinadora

À minha querida Alice.

Conceito de receita no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 574.706

Aleksandros Markopoulou¹

Resumo: O conceito de receita, diante da ambiguidade ínsita ao vocábulo, admite significações que ocasionalmente destoam da concebida para definição de competências, sendo imprescindível a análise criteriosa de sua acepção no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706 pelo Supremo Tribunal Federal, mediante confronto das proposições proferidas nos votos com os atributos conceituais concebidos pela doutrina, distinguindo receita dos conceitos correlatos, notadamente quanto à definitividade, com o fito de preservar sua coerência no subsistema tributário.

Palavras-chave: Tributário. Receita. Supremo Tribunal Federal. ICMS. Base de cálculo. Contribuições. PIS. COFINS. Faturamento. Lucro.

Abstract: The concept of revenue present in the intrinsic ambiguity to the vocabulary admit significations occasionally different from the conceived for the competence's definition. Furthermore, it is essential to carefully analyze its sense in the judgment of the Extraordinary Resource nº 574.706 by Brazilian Supreme Court. Once by confronting the propositions proclaimed in the votes with the conceptual attributes conceived by the doctrine it distinguishes revenue from related concepts, notably in terms of permanence, whose comprehension distances it from profit, in order to preserve its coherence in the tax subsystem.

Keywords: Tributary. Revenue. Supreme Court. ICMS. Calculation base. Contributions. PIS. COFINS. Billing. Profit.

1. Introdução

¹ Bacharel em Direito pela Faculdade Mario Schenberg. Pós-Graduando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Pós-Graduando em Gestão Tributária pela Faculdade da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras.

Receita é conceito jurídico intrincado, susceptível de diversas significações conforme o ângulo de análise, mas nem por isso destituído de conteúdo, sobretudo enquanto critério para definição de competências no subsistema tributário.

Desta sorte, é imprescindível para coerência do subsistema aferir a acepção de receita empregada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, notadamente porque sujeito ao regime da repercussão geral que subordina a todos, no qual assentou que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

Não obstante em geral o conceito de receita empregado ostente certa coesão, seus termos não resistem ao rigor técnico que ordena seus atributos elementares, eis que associa noções próprias de outros conceitos, em especial concernentes ao lucro, à definitividade ínsita à espécie.

Daí a necessidade de melhor compreender os critérios descritores do conceito de receita, a fim de deslindar as balizas que o segrega dos demais e superar enfim o equívoco do precedente.

2. Conceito jurídico-tributário de receita

Para a plena concepção do conceito de receita são necessárias uma sucessão de esclarecimentos preliminares que perpassam desde uma introdutória dissecação do método de análise, até a abstração pormenorizada de seus atributos elementares, estada nas definições de eminentes autores, pelo que vamos ao seu estudo.

2.1. Método de análise

O vocábulo receita possui diversas conotações² conforme o âmbito em que se insere, ou melhor dizendo: conforme o sistema a que pertença, admitindo

² BRITTO, Lucas Galvão de. O lugar e o tributo: estudo sobre o critério espacial da Regra-Matriz de Incidência Tributária no exercício da competência tributária para instituir e arrecadar tributos. Dissertação de mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2012, p. 34.

significações³ disformes para esta ou aquela área do conhecimento, tal como o direito, a contabilidade, finanças etc.

Por isso mesmo, é imprescindível para dissecação do conceito de receita delimitar o sistema a que pertence, afastando a intercessão de elementos que, embora pertinentes para outras áreas, não se relacionam aos elementos que compõem o sistema que rege a análise.

Dito isso, desde logo se esclarece que neste estudo a análise do conceito de receita restringe-se ao sistema autopoiético do direito,⁴ composto exclusivamente por enunciados deônticos⁵ em que hipóteses descritoras de fatos implicam em consequentes prescritores de condutas intersubjetivas,⁶ ou melhor, por normas jurídicas.

Logo, embora inegavelmente associados, o conceito jurídico de receita não admite em sua acepção elementos contábeis, eis que, conquanto sejam pertinentes ao seu registro, não o são para formação de seu conteúdo,⁷ tal como imagens em uma fotografia são externas ao papel fotográfico.⁸

Mas não é só. Embora de fato seja um sistema unitário e indecomponível,⁹ o direito é multifacetado, admitindo recortes epistemológicos para sua melhor compreensão,¹⁰ dos quais erige não apenas o direito tributário, como também o direito civil, penal etc.

Sob este prisma, mesmo o conceito jurídico de receita não é estanque, variando conforme o objeto das prescrições normativas, de tal sorte que assume conotações¹¹ díspares para o direito tributário e para as demais áreas, variando conforme cada situação.¹²

³ MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 89 e 90.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7ª ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 228.

⁵ Ibid., p. 142.

⁶ Ibid., p. 140.

⁷ MINATEL, op. cit., p. 244 e 258.

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 92.

⁹ CARVALHO, op. cit., p. 661.

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. Tese de doutorado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009, p. 123.

¹¹ BRITTO, op. cit., p. 34.

¹² OLIVEIRA, op. cit., p. 96.

Assim, neste estudo a análise do conceito receita se restringe ao subsistema do direito tributário, notadamente enquanto prescrição constitucional que delimita a competência legislativa¹³ da União Federal para instituição de contribuições sociais, conforme o artigo 195, inciso I, alínea “b” da Constituição.

Não se olvida a prescrição contida no artigo 1, § 1º, da Lei nº 10.833, de 2003, cumulado com o artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em que o legislador ordinário traçou a definição de receita para incidência das contribuições sociais. Contudo, em sua definição voltada olhos fitos para arrecadação, a definição de receita proposta incorreu em grave tautologia,¹⁴ definindo “o total das receitas” como todas as receitas, sem nada aclarar sobre seu conteúdo.

Além disso, antes mesmo das prescrições ordinárias, o conceito de receita está contido na Constituição - embora não explicitamente, devido à significação que o termo há de conter para que sirva de critério para distribuição de competências.¹⁵¹⁶ Do contrário, a distribuição de competências estaria à mercê dos sujeitos políticos para desvirtuá-las conforme a conveniência.¹⁷

Assim, enquanto fundamento de validade de todas as prescrições subalternas que compõem o sistema,¹⁸ qualquer definição genérica de receita que exceda ou divirja da contida na Constituição é inadmissível, pelo que sua análise assume destaque neste estudo.

Soma-se a isso a prescrição contida no artigo 110 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), que terminantemente veda a alteração por prescrições ordinárias de conceitos de direito privado utilizados ainda que implicitamente na definição de competências.¹⁹

Desse modo, faz-se necessário desvelar o conceito de receita implícito na distribuição de competências, mediante análise do mínimo de significação²⁰

¹³ CARVALHO, Paulo..., op. cit., p. 243.

¹⁴ SEHN, Solon. Não-incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre Reembolsos e Indenizações. Revista Dialética de Direito Tributário nº 162, São Paulo, 2009, p. 61.

¹⁵ GONÇALVES, José Arthur Lima. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. 1ª ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 171.

¹⁶ MINATEL, op. cit., p. 94.

¹⁷ Ibid., p. 252.

¹⁸ CARVALHO, Paulo..., op. cit., p. 233.

¹⁹ MINATEL, op. cit., p. 93.

²⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Elementos de Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 241 e 242.

contido nas prescrições normativas que compunham o sistema à época da promulgação da Constituição.²¹

Não havia, contudo, em todo o sistema jurídico (como ainda não há) qualquer prescrição que defina explicitamente receita, nem sequer que estabeleça suas propriedades,²² sendo com grande esforço interpretativo construído seu conceito de excertos normativos esparsos, sintetizado pela doutrina em enunciados descritivos.²³

2.2. Definições doutrinárias

Com efeito, devido à ambiguidade ínsita ao vocábulo,²⁴ o conceito de receita já instigou diversos autores a se debruçarem sobre sua definição, embora geralmente adstritos a distinções tópicas, aspirando com poucas exceções não mais que o necessário para a análise da situação particular que os prendia.²⁵

Inobstante, mediante cotejo destas acepções é possível traçar uma definição completa de receita,²⁶ dentre as quais o primeiro a ser citado não é outro senão o ínclito Aliomar Baleeiro que, versando acerca das receitas públicas, assim definiu receita:

3- ENTRADAS OU INGRESSOS

As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como 'entradas' ou 'ingressos'. Nem todos esses ingressos, porém, 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 pelo 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 devidas por danos causados às coisas públicas e liquidados segundo o Direito Civil.

4 – RECEITA: CONCEITO

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 593.

²² OLIVEIRA, op. cit., p. 95.

²³ CARVALHO, Paulo..., op. cit., p. 227.

²⁴ MINATEL, op. cit., p. 87.

²⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da Cofins e da Constituição ao PIS). São Paulo: Repertório IOB de Jurisprudência, nº 1, 2001, p. 43.

²⁶ MINATEL, op. cit., p. 125.

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.²⁷

Aires Fernandino Barreiro, versando acerca do reconhecimento do reembolso de despesas na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços (ISS), também cuidou de definir receita:

I.e.1. Ingressos e receitas

Nem todos os valores que entram nos cofres públicos das empresas são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) podem ser de duas espécies: os que configuram receitas e os que se caracterizam como meros ingressos (que, na Ciência das Finanças, recebem a designação de movimentos de fundo ou de caixa). Receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Ingressos envolvem tanto receitas como as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem). São aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, para posterior entrega a quem pertencem. Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas [...].²⁸

Eduardo Domingos Bottallo, abordando a mesma matéria, concernente ao reconhecimento do reembolso de despesas na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços (ISS), comunga com estas definições, completando:

É pois neste contexto que se coloca a distinção entre 'entradas' e 'receitas', de inegável importância para o exame do tema.

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por consequência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 1º).

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva.²⁹

Geraldo Ataliba, em estudo semelhante, também dedicado à análise da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços (ISS), corrobora as definições anteriores:

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que

²⁷ BALEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126.

²⁸ BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Atividade-meio e serviço-fim. Revista Dialética de Direito Tributário nº 5, São Paulo, 1996, p. 85.

²⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Empresas prestadoras de serviços de recrutamento de mão de obra temporária e base de cálculo do ISS. Revista Dialética de Direito Tributário nº 5, São Paulo, 1996, p. 16.

estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.³⁰

Arrematando o acervo transcrito, Ricardo Mariz de Oliveira condensou uma definição exaustiva e inafastável³¹ de receita, analiticamente organizada em enunciados afirmativos e negativos, assim sintetizados:

[...] pode-se dizer, de uma maneira geral, que receita é qualquer ingresso ou entrada de direito que se incorpore positivamente ao patrimônio, e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa titular do mesmo, ou remuneração ou contraprestação do emprego de recursos materiais, imateriais ou humanos existentes no seu patrimônio ou por ele custeados, de modo que a receita ainda traz consigo esta característica de ser o produto que vem de fora do patrimônio, mas que é derivado de dentro, por derivar de atos, operações ou atividades da pessoa titular do patrimônio, ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, de que resulte algum benefício direto para a pessoa a qual, em contraprestação, o remunera por isso.³²

Desta definição não dissente José Antonio Minatel, autor dedicado ao estudo analítico de receita que, após profundo estudo dos enunciados prescritivos que compõem o sistema, assevera:

Nessa perspectiva e aderindo ao ensinamento de que “o conceito é seletor de propriedades, segundo o critério que preside a investigação”, anunciamos ser receita qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.³³

Da exegese dos excertos transcritos, portanto, é possível construir uma noção sólida de receita, sobretudo esteado nos elementos comuns a todos os autores, mas ainda assim apenas uma noção.

Sinteticamente, compreende-se como receita todo elemento novo e positivo que incorpora o patrimônio da pessoa jurídica em caráter definitivo,³⁴ sem quaisquer condições,³⁵ em decorrência do exercício das atividades

³⁰ ATALIBA, Geraldo. ISS e Base imponible. Estudos e Pareceres de Direito Tributário. Volume 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 88.

³¹ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 106.

³² Ibid., p. 89 e 90.

³³ MINATEL, op. cit., p. 124.

³⁴ GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida. Revista Dialética de Direito Tributário nº 50, São Paulo, 1999, p. 110.

³⁵ OLIVEIRA, Conceito..., op. cit., p. 30.

empresariais.³⁶ Que exatamente isto quer dizer, contudo, não é tão evidente quanto pode parecer.

É que a compreensão do conceito de receita requer uma sucessão de noções preliminares, em um nível de profundidade tal, que o exegeta raramente reúne ao interpretar sua definição. Não se pode olvidar que, conquanto formem proposições íntegras, cada definição pertencia a um contexto do qual foi destacada,³⁷ que paulatinamente habilitava o exegeta a compreendê-la mediante explicação de suas premissas.

Por esta razão, o conceito de receita é reiteradamente reproduzido sem o necessário rigor técnico que seus atributos elementares exigem, pelo que também é constantemente distorcido. Daí advém a necessidade de melhor compreender os elementos de sua definição, para que, a partir destes, possamos analisar criticamente precedente prolatado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706.

2.3. Noção de patrimônio

Como já se viu, o sistema jurídico é composto exclusivamente por proposições prescritivas,³⁸ mais bem descritas como normas jurídicas, estruturadas na forma hipotético-condicional,³⁹ onde hipóteses descritoras de fatos implicam em consequentes prescritores de condutas intersubjetivas, ou melhor dizendo, em relações jurídicas entre sujeitos.⁴⁰

Dentre as relações jurídicas mais comuns estão as obrigações, nas quais um sujeito detém o direito subjetivo de exigir uma prestação do outro, que por sua vez possui o dever de realizá-la, quer seja positiva (dar ou fazer) ou negativa (não fazer), mas notadamente de cunho pecuniário.⁴¹

³⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 455.

³⁷ Segundo a conhecida assertiva de que “não há texto sem contexto”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 4ª ed. ver. e atu. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 18)

³⁸ CARVALHO, Aurora..., op. cit., p. 219.

³⁹ Ibid., p. 216.

⁴⁰ Ibid., p. 219.

⁴¹ VENOSA, Silvío de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 5.

Conquanto sabidamente as obrigações admitam maior complexidade, pelo acréscimo de elementos acidentais,⁴² sua estrutura medular permanece inalterável, intrínseca ao seu caráter obrigacional,⁴³ devido à lógica que ordena esta espécie de relação jurídica.

Além das obrigações, não se pode olvidar também dos direitos reais, nos quais um sujeito detém perante os demais sujeitos o direito subjetivo de domínio (pleno ou mitigado) sobre bens,⁴⁴ composto pela faculdade de usar, gozar e dispor.⁴⁵

Compreendido o contexto a que pertence, o patrimônio constitui o conjunto de direitos e deveres, reais ou obrigacionais,⁴⁶ agrupados em razão de um único sujeito, que é o titular e devedor de cada um deles.⁴⁷

Sobre esta acepção, somente pode ingressar no patrimônio de um sujeito direitos ou deveres de sua titularidade, sendo qualquer outro elemento estranho ao patrimônio e por isso mesmo incapaz de modificá-lo.⁴⁸

O mero trânsito de valores pelos registros contábeis de um sujeito, portanto, sem o direito correspondente, ou melhor, sem sua titularidade, não possui o condão de interferir em seu patrimônio, embora mesmo em poder deste já possa compor o patrimônio de outrem, sendo então o trânsito contábil, isoladamente considerado, elemento extrínseco da acepção de patrimônio⁴⁹ e, por isso mesmo, ao conceito de receita.⁵⁰

Não por outro motivo que para constituição de receita é imperativo que este trânsito de valores – assim como todo e qualquer ingresso, secunde um direito subjacente capaz de repercutir sobre o patrimônio⁵¹ e, conseqüentemente, agregá-lo.⁵²

⁴² Ibid., p. 53.

⁴³ Ibid., p. 14.

⁴⁴ VENOSA, Silvio de Salvo. Direito civil: direitos reais. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 4.

⁴⁵ Ibid., p. 170.

⁴⁶ VENOSA, Silvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 306.

⁴⁷ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 72.

⁴⁸ Ibid., p. 74.

⁴⁹ MINATEL, op. cit., p. 117 e 118.

⁵⁰ BOTTALLO, op. cit., p. 16.

⁵¹ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 83.

⁵² BARRETO, Aires Fernandino. Curso de direito tributário municipal. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 370.

2.4. Elemento novo e positivo

Sem qualquer mínima oposição de qualquer autor que tenha se debruçado sobre o estudo de seu conceito,⁵³ receita constitui elemento positivo que se incorpora ao patrimônio.⁵⁴

Desta sorte, sendo o patrimônio composto por direitos e deveres agrupados em função de um titular,⁵⁵ receita mais especificamente corresponde a direitos e deveres que acarretem uma mutação patrimonial positiva.⁵⁶

Assim como os direitos, os deveres também podem constituir receita, eis que a eliminação ou redução de um dever sem contraprestação acarreta de igual sorte uma mutação positiva no patrimônio, ou melhor, aumento na soma algébrica dos valores positivos e negativos que o compõe.⁵⁷

Muito embora constitua elemento positivo, contudo, receita não traduz aumento do patrimônio, cuja constatação depende de diversos outros fatores concernentes à apuração do lucro,⁵⁸ mas tão somente a inserção de elemento positivo no patrimônio, ainda que acarrete eventualmente seu aumento ou redução.⁵⁹ Com efeito, o negócio jurídico da qual provém a receita pode a toda evidência acarretar prejuízo, quando inferior ao seu custo.⁶⁰

Receita, enfim, enquanto direito ou dever que acarreta uma mutação patrimonial positiva,⁶¹ prescinde do efetivo ingresso financeiro para sua constituição,⁶² bastando que se consume a aquisição do direito ou extinção do dever.

⁵³ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 96.

⁵⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. PIS e Cofins: o conceito de receita à luz do princípio da capacidade contributiva. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coords.). PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 219 e 220.

⁵⁵ KNOEPFELMACHER, Marcelo. O conceito de receita na constituição: método para sua tributação sistemática. Dissertação de mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2006, p. 77.

⁵⁶ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 96.

⁵⁷ Ibid., p. 97.

⁵⁸ BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda e preço de transferência. São Paulo: Dialética, 2001, p. 72.

⁵⁹ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 110.

⁶⁰ MINATEL, op. cit., p. 106.

⁶¹ SEHN, Solon. op. cit., p. 61 e 62.

⁶² GONÇALVES, op. cit., p. 180.

Enquanto elemento que se incorpora ao patrimônio, receita também corresponde a direito novo⁶³, isto é, que vem de fora, pois tudo que é inserido ao patrimônio evidentemente não lhe pertencia, ainda que seja derivado de sua aplicação.⁶⁴

Inobstante, a análise de ambos os atributos não pode se dissociar de seu contexto, isto é, o isolamento intrínseco à aceção de receita,⁶⁵ ou como preferem alguns, sua instantaneidade,⁶⁶ outro fator determinante para distingui-la de lucro,⁶⁷ mediante o qual o direito ou dever que incorpora ao patrimônio há de ser isoladamente considerado, ignorando seu custo e a periodicidade para sua apuração.⁶⁸

Receita, portanto, há que constituir mutação patrimonial positiva, isoladamente considerada, como elucida o ínclito mestre Ricardo Mariz de Oliveira⁶⁹.

2.5. Definitividade e a aquisição dos direitos

Não é suficiente, contudo, entender que receita corresponde a um direito ou dever que se incorpora positivamente ao patrimônio,⁷⁰ sem antes compreender o efetivo momento em que são adquiridos, isto é, o momento em que se tornam definitivos.

Isso porque, enquanto não adquiridos definitivamente, os direitos e deveres não ingressam no patrimônio e, por este motivo, tampouco constituem receita,⁷¹ não passando de meras expectativas de direito ou direitos futuros,⁷² cuja característica elementar consiste em sua não realização.⁷³

⁶³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O ICMS não integra a Base de Cálculo do PIS/COFINS – ADC nº 18. Revista Dialética de Direito Tributário nº 196, São Paulo, 2012, p. 156.

⁶⁴ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 104.

⁶⁵ Ibid., p. 110.

⁶⁶ MINATEL, op. cit., p. 103.

⁶⁷ Ibid., p. 106.

⁶⁸ LEMKE, Gisele. Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime tributário das indenizações. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000, p. 89.

⁶⁹ OLIVEIRA, Conceito..., op. cit., p. 31.

⁷⁰ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 97.

⁷¹ MINATEL, op. cit., p. 101.

⁷² OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 133.

⁷³ DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, volume 1: teoria geral do direito civil. 26ª ed. reformulada. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 392.

Com efeito, somente constituem receita direitos atuais, isto é, que reúnam condições de serem exercidos,⁷⁴ ou melhor, quando todos os fatos jurídicos pressupostos para aquisição do direito são preenchidos,⁷⁵ conforme cada relação jurídica particular.⁷⁶

Não se pretende, neste estudo, exaurir as hipóteses de aquisição de direitos das mais diversas relações jurídicas que compõem o sistema, mas tão somente frisar que a análise do conceito de receita não pode estar dissociada desta noção, embora seja inelutável examiná-la genericamente nas relações mais habituais, para sua melhor compreensão.

Dentre as obrigações, se destaca o contrato de compra e venda, no qual o devedor adquire o direito ao preço com a tradição da mercadoria,⁷⁷ pois somente então o recebimento do preço não se subordina a qualquer condição ou fato futuro, independentemente de sua sujeição a prazo⁷⁸ ou realização em moeda.⁷⁹

Enquanto não operada a tradição, assim como em todo direito dependente de fato futuro ou falível, há mera expectativa de direito, ou mais especificamente, direito futuro não deferido,⁸⁰ não completamente adquirido pela pendência de fato ou condição falível.⁸¹

Na espécie, o direito ao preço não consubstancia mera troca de capital com o direito à mercadoria,⁸² cuja análise poderia sugerir somente haver mutação positiva do patrimônio sobre o valor excedente,⁸³ mas direito adquirido em sua integralidade, haja vista que somente se perfaz quando extirpado o direito à mercadoria pela tradição.⁸⁴

⁷⁴ VENOSA, Direito civil: parte..., op. cit., p. 349.

⁷⁵ Ibid., p. 348.

⁷⁶ MINATEL, op. cit., p. 66.

⁷⁷ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 111 e 135.

⁷⁸ Ibid., p. 136.

⁷⁹ XAVIER, Alberto. Estudos sobre o imposto de renda. Belém: CEJUP, 1988, p. 98.

⁸⁰ VENOSA, Direito civil: parte..., op. cit., p. 349.

⁸¹ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 135 e 136.

⁸² PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Adcoas-Justec, 1979, v. 1, p. 351 e 352.

⁸³ SEHN, Solon. Regra-matriz da COFINS incidente sobre a receita bruta. Dissertação de mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2005, p. 132.

⁸⁴ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 111 e 112.

Dentre os direitos reais, por sua vez, se destaca a propriedade, em que o sujeito adquire o domínio sobre bens móveis mediante a tradição, e sobre bens imóveis pela transcrição,⁸⁵ independente da anterior celebração do contrato.⁸⁶

Sobre esta acepção de definitividade é que os autores que versaram sobre a matéria, com sapiência, acrescentam à definição de receita a inexistência de reservas, condições ou correspondência no passivo,⁸⁷ haja vista que, nestes casos, embora de fato o sujeito detenha momentânea disponibilidade, não possui definitiva titularidade sobre os direitos.⁸⁸

Isso porque, na hipótese, os direitos somente são adquiridos quando ocorrida a condição,⁸⁹ ou melhor, o evento futuro e incerto a que se subordina a obrigação,⁹⁰ eis que implicam um dever de mesma intensidade ao sujeito, prejudicando sua definitividade.⁹¹

Por isso ensina o ínclito mestre Ricardo Mariz de Oliveira que receitas somente são propriamente receitas quando definitivas e incondicionadas.⁹² Não se trata, portanto, como podem sugerir excertos isolados da definição de receita,⁹³ de proibição ao advento de outras obrigações (*stricto sensu*), mas a noção de que todo direito condicionado somente incorpora o patrimônio após a extinção de sua condição (dever),⁹⁴ quando se tras muda em direito atual.⁹⁵

Sob outro viés, esta confusão também não subsiste, eis que o advento de outras obrigações, notadamente tributárias, é sempre logicamente posterior à constituição de sua materialidade,⁹⁶ incapaz, portanto, de influir no conceito de

⁸⁵ VENOSA, Direito civil: direitos..., op. cit., p. 176.

⁸⁶ Ibid., p. 177.

⁸⁷ BALEEIRO, op. cit., p. 126.

⁸⁸ MINATEL, op. cit., p. 100.

⁸⁹ DINIZ, op. cit., p. 544.

⁹⁰ VENOSA, Direito civil: teoria..., op. cit., p. 125.

⁹¹ MINATEL, op. cit., p. 100.

⁹² OLIVEIRA, Fundamentos..., p. 136 e 137.

⁹³ Cita-se a título de exemplo, a definição estabelecida por Aliomar Baleeiro em que "Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto [...]" (op. cit., p. 126.), bem como de Ricardo Mariz de Oliveira, que assevera "[...] receita é um acréscimo de direito que não acarrete para seu adquirente (o titular do patrimônio) qualquer nova obrigação" (Fundamentos..., op. cit., p. 104.).

⁹⁴ DINIZ, op. cit., p. 544.

⁹⁵ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 137 e 138.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 124 e 125.

receita,⁹⁷ embora não se olvide que cronologicamente ambos os fatos jurídicos sejam simultâneos.⁹⁸

A definitividade, portanto, não concerne ao período de permanência de valores no registro contábil do sujeito,⁹⁹ mas à efetiva aquisição do direito, isto é, o incremento ao patrimônio daquele que detém sua titularidade,¹⁰⁰ sendo indiferente se disponível por minutos, segundos ou simultaneamente extinta num espectro cronológico.

2.6. Resultado da atividade empresária

Por derradeiro, mas não menos importante, somente constituem receita os direitos e deveres que decorreram da atividade empresária,¹⁰¹ eis que, conquanto alguns direitos e deveres incorporem definitivamente o patrimônio, não remuneram seu esforço ou atividade,¹⁰² como ocorre, apenas para ilustrar, no aumento de capital ou absorção de prejuízos acumulados.¹⁰³

Por igual motivo, não constituem receitas os direitos que meramente recomponham o patrimônio ao seu *status quo ante*, como tipicamente fazem as indenizações, eis que não remuneram, nem servem de contraprestação à atividade empresária.¹⁰⁴

Dentre outras exceções, ainda, não constituem receita direitos que representem o capital social ou reservas de capital das pessoas jurídicas,¹⁰⁵ tais como ágios na emissão de títulos societários, produto dos bônus de subscrição, prêmio na emissão de debêntures e subvenções.¹⁰⁶

Assim, esgotada esta densa análise dos atributos do conceito de receita, estamos aptos enfim para analisar criticamente precedente prolatado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, a fim de aferir o conceito de receita empregado e suas implicações lógicas.

⁹⁷ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 136 e 139.

⁹⁸ CARVALHO, Curso..., op. cit., p. 564 e 565.

⁹⁹ MINATEL, op. cit., p. 101.

¹⁰⁰ OLIVEIRA, Fundamentos..., p. 139.

¹⁰¹ MINATEL, op. cit., p. 124.

¹⁰² Ibid., p. 101.

¹⁰³ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 104 e 105.

¹⁰⁴ MINATEL, op. cit., p. 121.

¹⁰⁵ Ibid., p. 116.

¹⁰⁶ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 105.

3. Análise do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706

Matéria de intenso debate perante o poder judiciário há longa data,¹⁰⁷ o conceito de receita foi objeto de diversas alterações,¹⁰⁸ substancialmente devido às mutações normativas e jurisprudenciais que se sucederam desde então.

Mais recentemente, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, o Supremo Tribunal Federal tornou a se debruçar sobre o estudo de seu conceito, mediante análise da constitucionalidade da inclusão do valor concernente ao imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS) na base de cálculo da Contribuição ao Programa Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Com o julgamento, estima-se impacto de R\$ 250,3 bilhões¹⁰⁹ nas contas públicas, sobretudo porque sujeito ao regime da repercussão geral, que subordina os demais entes judicantes a tese estabelecida,¹¹⁰ fatos que congregados demonstram a dimensão que a matéria assume.

Sem embargo, em sessão plenária concluída em 15.03.2017, o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, houve por dar provimento ao recurso extraordinário, estabelecendo a tese de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da Cofins.”¹¹¹

¹⁰⁷ COELHO, op. cit., p. 152.

¹⁰⁸ BIFANO, Elidie Palma. PIS/COFINS: Receita x Faturamento. Não Incidência, isenção e exclusões da base. XIII Congresso Brasileiro de Estudos tributários. 50 anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Noeses, 2016, p. 370.

¹⁰⁹ Conforme anexo V da Lei nº 13.408, de 2016 (Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2017).

¹¹⁰ GONÇALVES, Marcus Vinícius Rios. Direito processual civil esquematizado. 8ª ed. São Paulo: Saraiva: 2017. p. 946 e 947

¹¹¹ EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido

Embora o recurso ainda não tenha transitado em julgado, o precedente vem sendo aplicado para o deslinde de casos esparsos, provocando enorme discussão judicial que atualmente abarrotava as varas fazendárias do poder judiciário.

Daí advém a necessidade de analisar a correção do conceito de receita empregado pelo Supremo Tribunal Federal, mediante exegese dos votos vencedores, assim como suas implicações lógicas, pois somente se pode dizer não ser o que se saiba o que é.

3.1. Exegese dos votos vencedores

Dentre os votos vencedores, assume particular importância o voto proferido pela Ministra Cármen Lúcia, acompanhada pelos demais na condição de relatora, no qual congrega atributos do conceito de receita comuns aos demais.

Não obstante refira-se ao conceito de faturamento em determinados excertos do voto, sugerindo confusão com o conceito de receita, a relatora parte da correta premissa de que receita designa gênero, cujo faturamento é espécie, com a diferença específica de que este se restringe ao produto da venda de mercadorias e prestação de serviços.¹¹²

Sendo assim, no âmbito de análise da inclusão do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS) na base de cálculo das contribuições sociais, a receita inexoravelmente deriva da venda de

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.

(STF, Recurso Extraordinário nº. 574706, Repercussão Geral, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15.03.2017, publicado em 02.10.2017)

¹¹² Segue trecho do voto: “Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções entre gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um excesso de conotação e um deficit de denotação em relação àquele. Nem para atinar logo em que, como já visto, faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da ‘atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços’ (venda de mercadorias e de serviços). De modo que o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é ‘receita bruta de vendas e de serviços’.”

mercadorias ou prestação de serviços, coincidindo-se na espécie, portanto, com o conceito de faturamento.

Daí que, embora sabidamente receita seja mais que faturamento,¹¹³ neste universo de relações jurídicas particular - restrito às materialidades do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS), os atributos conceituais de receita coincidem com os de faturamento,¹¹⁴ não se prejudicando, portanto, o objeto deste estudo.

Feita esta breve digressão, com o fito de afastar eventual confusão terminológica, passa-se à análise do voto, no qual embora a relatora não defina explicitamente receita, mediante exegese de fragmentos esparsos pode-se concluir que fora empregada como produto das atividades empresárias que incorpora definitivamente o patrimônio, com exceção da fração destinada ao erário.¹¹⁵

Com efeito, esteada na acepção de Aliomar Baleeiro,¹¹⁶ a relatora rechaça do conceito de receita o valor correspondente ao imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS) sob fundamento de que não integra o patrimônio do contribuinte,¹¹⁷ devido ao advento de obrigação tributária que repercute no passivo.

É o mesmo que se depreende dos demais votos vencedores,¹¹⁸ nos quais receita é reputada como valor que integra o patrimônio na condição de elemento

¹¹³ MINATEL, op. cit., p. 99.

¹¹⁴ Ibid., p. 98.

¹¹⁵ Vide apêndice.

¹¹⁶ Segue: "Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto [...]" (Uma introdução à ciência das finanças. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126.)

¹¹⁷ Seguem trechos do voto: "Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido. [...] 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."

¹¹⁸ *Verbi gratia*, segue trecho do voto da Ministra Rosa Weber: "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", complementado por trecho do voto do Ministro Luiz Fux: "Eu queria dizer que entendo, com a devida vênia, que não se pode considerar como ingresso tributável uma verba que é recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro, ou seja, ao Estado. E está-se diante de um fenômeno que o grande, eminente tributarista Roque Carrazza denomina de "mero trânsito contábil". É um simples trânsito contábil, não ingressa no patrimônio da empresa, do contribuinte. [...] É que essa verba correspondente ao ICM é do Estado, sempre será do Estado e terá que um dia ser devolvida ao Estado; não ingressa jamais, insisto, no patrimônio do contribuinte."

novo e positivo, sem reservas ou condições, o que não ocorre quando transitam provisoriamente com destino ao erário.¹¹⁹

Dentre eles, o voto que revela maior profundidade conceitual de receita pertence ao Ministro Celso de Mello, esteado em noções de eminentes autores, no qual designa como receita valor que se incorpora ao patrimônio positivamente, em caráter definitivo,¹²⁰ que não abrange o valor relativo a tributo repassado ao erário.¹²¹

Fica evidente, portanto, que na concepção dos integrantes do Supremo Tribunal Federal, cujos votos se sagraram vencedores, o conceito de receita é prejudicado pela destinação do valor correspondente ao imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS) ao erário, eis que pertence ao patrimônio público e não ao do contribuinte, que meramente detém o dever de repassá-lo.

3.2. Crítica

O Supremo Tribunal Federal não desvencilhou, grosso modo, sua acepção de receita dos atributos elementares deste conceito, esteado nas lições tradicionais da doutrina, eis que concebe receita como mutação patrimonial positiva, em caráter definitivo, sem quaisquer condições, em decorrência do exercício das atividades empresariais.

Inobstante, como não é raro, reproduziu a definição de receita proposta por diversos autores sem antes compreender de fato o contexto em que se insere seus atributos, acabando por distorcer ainda que fortuitamente o conceito de receita.

¹¹⁹ Vide apêndice.

¹²⁰ Segue trecho do voto: “Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:

a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e

b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.”

¹²¹ Segue trecho do voto: “Irrecusável, Senhora Presidente, tal como assinalado por Vossa Excelência, que o valor pertinente ao ICMS é repassado ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular a empresa, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença, por direito próprio, à empresa contribuinte.”

Conquanto assente que a obrigação tributária subjacente ao valor percebido estorva a sua incorporação ao patrimônio - que dirá então em caráter definitivo, esta constitui elemento extrínseco ao conceito de receita, eis que alheia à noção de definitividade que lhe é inata e, por conseguinte, à mutação patrimonial positiva, por constituírem atributos que, embora segregados para seu estudo, são substancialmente indissociáveis.

Isso porque a definitividade ínsita à receita - na qual se baseiam as definições doutrinárias que demandam a inexistência de reservas, condições ou correspondência no passivo,¹²² deriva em verdade dos pressupostos para aquisição de direitos,¹²³ para os quais a eclosão de outras obrigações (*stricto sensu*) é fundamentalmente impertinente.

Com efeito, a definitividade decorre da noção de que todo direito condicionado somente incorpora o patrimônio após a extinção de sua condição (dever),¹²⁴ quando se transmuda em direito atual,¹²⁵ longe de consistir em proibição ao advento de outras obrigações.

Mais especificamente, cingindo-se à matéria posta sob apreciação do poder judiciário (inclusão do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços na base de cálculo das contribuições sociais), o direito ao preço pela venda de mercadorias ou prestação de serviços se perfectibiliza com a tradição da mercadoria,¹²⁶ quando o recebimento do preço não se subordina a qualquer condição ou fato futuro.¹²⁷

Isto é dizer que desde a tradição, não subsistindo condição que subordine sua aquisição a fato falível, o direito ao preço incorpora o patrimônio definitivamente,¹²⁸ independentemente da gênese de outras obrigações, seja qual for sua natureza (tributária, cível etc.).

Em verdade, o advento de outras obrigações, notadamente as tributárias, são sempre logicamente posteriores à constituição de sua materialidade,¹²⁹

¹²² BALEEIRO, op. cit., p. 126.

¹²³ MINATEL, op. cit., p. 101.

¹²⁴ DINIZ, op. cit., p. 544.

¹²⁵ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 137 e 138.

¹²⁶ Ibid., p. 111.

¹²⁷ Ibid., p. 135.

¹²⁸ MINATEL, op. cit., p. 100.

¹²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso..., op. cit., p. 124 e 125.

incapazes, portanto, de influir no conceito de receita,¹³⁰ embora não se olvide que cronologicamente ambos os fatos jurídicos sejam simultâneos.¹³¹

Nesse sentido, acertadamente adverte o Ministro Gilmar Mendes, em seu voto vencido, que é imperioso dissociar-se os direitos e deveres que agregam o patrimônio em caráter definitivo - embora descreva-os singelamente como preço, das obrigações subjacentes,¹³² ou melhor, das obrigações tributárias incidentes sobre a receita.

Fosse verídica a acepção de receita consagrada no precedente, ter-se-ia conceito disforme que congrega atributos particulares tanto à receita quanto ao lucro, encerrando grave deturpação de seu conteúdo para distribuição de competências.¹³³

Isso porque a subtração de custos, ou ainda, obrigações circunscritas à venda de mercadorias e prestação de serviços é atributo eminentemente jungido ao conceito de lucro,¹³⁴ cuja apuração perpassa necessariamente pela soma algébrica dos fatores positivos (direitos) e negativos (deveres) que afetam o patrimônio em certo período.¹³⁵

Daí que a definitividade ínsita à materialidade das contribuições sociais se difere da subtração de obrigações própria do lucro, eis que estranha a inserção do direito ao patrimônio, conquanto indispensável para o seu aumento.¹³⁶

4. Conclusão

Da análise pormenorizada de seus atributos elementares, esteada nas profícuas lições da doutrina, concebe-se enfim que o conceito de receita no subsistema tributário está intimamente associado à mutação patrimonial positiva,

¹³⁰ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 136 e 139.

¹³¹ CARVALHO, Curso..., op. cit., p. 564 e 565.

¹³² Segue trecho do voto: "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."

¹³³ MINATEL, op. cit., p. 93 e 103.

¹³⁴ Ibid., p. 106.

¹³⁵ OLIVEIRA, Fundamentos..., op. cit., p. 110.

¹³⁶ BARRETO, Paulo..., op. cit., p. 72.

em caráter definitivo, sem quaisquer condições, em decorrência do exercício das atividades empresariais.

Dentre estes atributos merece destaque a definitividade, decorrente da noção de que todo direito somente incorpora o patrimônio após a extinção de sua condição, pois somente então é efetivamente adquirido, longe de consistir em proibição ao advento de outras obrigações (*stricto sensu*), como podem sugerir excertos isolados das definições doutrinárias.

Inobstante, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, o Supremo Tribunal Federal assentou que a destinação do valor correspondente ao imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS) ao erário estorva a constituição de receita, devido à subsequente obrigação tributária que eclode no passivo.

Assim, ainda que fortuitamente, o Supremo Tribunal Federal acabou por desvirtuar o conceito de receita, pela confusão da definitividade que lhe é própria com elementos extrínsecos à pura aquisição de direitos, maculando-a com obrigações de ordem tributária que não interferem, mas apenas decorrem da constituição de receita.

Referências

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. PIS e Cofins: o conceito de receita à luz do princípio da capacidade contributiva. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coords.). PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo. ISS e Base imponible. Estudos e Pareceres de Direito Tributário. Volume 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Elementos de Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

BARRETO, Aires Fernandino. Curso de direito tributário municipal. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Atividade-meio e serviço-fim. Revista Dialética de Direito Tributário nº 5, São Paulo, 1996.

BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda e preço de transferência. São Paulo: Dialética, 2001.

BIFANO, Elidie Palma. PIS/COFINS: Receita x Faturamento. Não Incidência, isenção e exclusões da base. XIII Congresso Brasileiro de Estudos tributários. 50 anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Noeses, 2016.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Empresas prestadoras de serviços de recrutamento de mão de obra temporária e base de cálculo do ISS. Revista Dialética de Direito Tributário nº 5, São Paulo, 1996.

BRITTO, Lucas Galvão de. O lugar e o tributo: estudo sobre o critério espacial da Regra-Matriz de Incidência Tributária no exercício da competência tributária para instituir e arrecadar tributos. Dissertação de mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. Tese de doutorado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, 4ª ed. ver. e atu. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7ª ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O ICMS não integra a Base de Cálculo do PIS/COFINS – ADC nº 18. Revista Dialética de Direito Tributário nº 196, São Paulo, 2012.

DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, volume 1: teoria geral do direito civil. 26ª ed. reformulada. São Paulo: Saraiva, 2009.

GONÇALVES, José Arthur Lima. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. 1ª ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

GONÇALVES, Marcus Vinícius Rios. Direito processual civil esquematizado. 8ª ed. São Paulo: Saraiva: 2017.

GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida. Revista Dialética de Direito Tributário nº 50, São Paulo, 1999.

KNOEPFELMACHER, Marcelo. O conceito de receita na constituição: método para sua tributação sistemática. Dissertação de mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2006.

LEMKE, Gisele. Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime tributário das indenizações. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. São Paulo: MP Editora, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da Cofins e da Constituição ao PIS). São Paulo: Repertório IOB de Jurisprudência, nº 1, 2001.

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

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Adcoas-Justec, 1979, v. 1.

SEHN, Solon. Não-incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre Reembolsos e Indenizações. Revista Dialética de Direito Tributário nº 162, São Paulo, 2009.

SEHN, Solon. Regra-matriz da COFINS incidente sobre a receita bruta. Dissertação de mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2005.

VENOSA, Silvio de Salvo. Direito civil: direitos reais. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

VENOSA, Silvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

VENOSA, Silvio de Salvo. Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

XAVIER, Alberto. Estudos sobre o imposto de renda. Belém: CEJUP, 1988.

Apêndice

Exegese dos votos proferidos no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706 pelos membros do Supremo Tribunal Federal

1. Cármen Lúcia (relatora e voto condutor)

Tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins.

Premissas: faturamento equivale a receita bruta de venda e de serviços; faturamento equivale ao produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços que incorpora o patrimônio; a destinação predeterminada ao erário prejudica a sua incorporação ao patrimônio e assim o afasta do conceito de faturamento.

Conclusão: faturamento equivale ao produto das vendas de mercadoria e da prestação de serviços que incorpora o patrimônio, o que não ocorre quando destinada ao erário.

2. Celso de Mello (vencedor)

Tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins.

Premissas: faturamento é a contrapartida econômica, auferida como riqueza própria pelas empresas em razão das operações negociais realizadas, desde que não destinados ao erário, eis que não incorporam o patrimônio; receita é valor que se incorpora positivamente ao patrimônio em caráter definitivo, o que não ocorre com valores que somente transitam pelo patrimônio.

Conclusão: receita é valor que se incorpora positivamente ao patrimônio em caráter definitivo, excluindo aqueles que transitam provisoriamente com destino ao erário.

3. Dias Toffoli (vencido)

Tese: É constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Premissas: faturamento corresponde ao preço das mercadorias e dos serviços, no qual estão inseridos os valores destinados ao erário; faturamento constitui o resultado econômico das vendas de mercadorias e prestação de serviços, desde que definitivamente ingressado ao patrimônio.

Conclusão: faturamento constitui o resultado econômico das vendas de mercadorias e prestação de serviços, desde que definitivamente ingressado ao patrimônio, independentemente de sua destinação ao erário.

4. Edson Fachin (vencido)

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.

Premissas: faturamento engloba a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, inclusive o valor destinado ao erário; receita bruta significa uma oscilação patrimonial nova e positiva, independentemente de incremento patrimonial ou de sua destinação final ao Estado;

Conclusão: faturamento equivale a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, que implique em uma oscilação patrimonial nova e positiva, independentemente de incremento patrimonial ou de sua destinação final ao Estado.

5. Gilmar Mendes (vencido)

Tese: É constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Premissas: receita compreende a importância total recebida a título de preço, independentemente de sua destinação; a destinação ao erário não prejudica a incorporação do preço ao patrimônio; faturamento corresponde ao produto de todas as vendas de mercadorias e da prestação de serviços.

Conclusão: receita é a totalidade do preço incorporado ao patrimônio, independentemente de sua destinação ao erário.

6. Luís Roberto Barroso (vencido)

Tese: É constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Premissas: faturamento é o produto de todas as vendas e todas as prestações de serviço; faturamento é composto pelo preço das mercadorias e dos serviços, incluindo os custos embutidos, que necessariamente compõem o patrimônio; a destinação ao erário não interfere no conceito de faturamento, devido a sua disponibilidade em determinado período.

Conclusão: faturamento é composto pelo preço das mercadorias e dos serviços que compõe o patrimônio, incluindo os custos embutidos, independentemente de sua destinação.

7. Luiz Fux (vencedor)

Tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins.

Premissas: faturamento é o somatório dos valores das operações negociais realizadas; valores destinados ao erário são meros ingressos de caixa, que não pertencem ao contribuinte, alheios portanto ao conceito de faturamento;

Conclusão: faturamento corresponde ao somatório dos valores percebidos pelas operações negociais realizadas, excetuados os valores destinados ao erário.

8. Marco Aurélio (vencedor)

Tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins.

Premissas: faturamento decorre de um negócio jurídico, importando o que percebido por aquele realiza a venda de mercadoria e a prestação de serviços; valores destinados ao erário são estranhos ao faturamento, eis que não se incorporam ao patrimônio;

Conclusão: faturamento é o valor que incorpora o patrimônio daquele que realiza a venda de mercadoria e a prestação de serviços, ao qual não se ajustam os valores destinados ao erário.

9. Ricardo Lewandowski (vencedor)

Tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins.

Premissas: faturamento é receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços; é mero trânsito contábil a verba que é recebida apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro, não integrando o patrimônio.

Conclusão: faturamento é quantia oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços que integra o patrimônio, o que não ocorre quando destinada ao pronto repasse a terceiro.

10. Rosa Weber (vencedor)

Tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins.

Premissas: receita bruta corresponde ao ingresso financeiro que se integra ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições; receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio, constituindo um dado positivo para a mutação patrimonial.

Conclusão: receita corresponde a uma mutação patrimonial positiva, sem reservas ou condições.