

Aplicação do conceito constitucional de faturamento bruto delimitado no RE nº 574.706

Marcos Joaquim Gonçalves Alves

Advogado. Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Sócio do escritório MJ Alves e Burle Advogados (MJAB). Membro Fundador do Instituto de Pesquisas Tributárias (IPT). Vice-Presidente da Comissão Especial de Direito do Petróleo do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil do Distrito Federal (OAB/DF). Membro Consultor da Comissão Especial de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil do Distrito Federal (OAB/DF). Membro Consultor de Relações Governamentais do Centro de Estudos das Sociedades de Advogados (CESA).

Gabriella Alencar Ribeiro

Advogada. Graduada em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Especialista em Direito Processual Civil pelo Instituto Brasileiro de Direito Público (IDP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Sócia do escritório MJ Alves e Burle Advogados (MJAB). Conselheira Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil do Distrito Federal (OAB/DF). Associada do Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias (IBATT).

Resumo: Para aplicar multa que utiliza como base de cálculo o faturamento bruto da empresa, a Administração Pública deve utilizar o conceito constitucional de faturamento bruto estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 574.706 (Tema nº 69 da Repercussão Geral), independentemente de ser ou não matéria tributária, em qualquer cenário de ato infraconstitucional e infralegal.

Palavras-chave: Multa. Base de Cálculo. Faturamento bruto. Repercussão geral. Supremo Tribunal Federal. Princípio da legalidade. Princípio da hierarquia. Precedentes vinculantes. Princípio da isonomia.

Sumário: **1** Introdução – **2** Violação aos arts. 37 da Constituição Federal e 927, III, do Código de Processo Civil – **3** Conceito constitucional único – **4** Conceito de faturamento não é só tributário – **5** *Ratio decidendi* do RE nº 574.706 – **6** Irrelevância da modulação dos efeitos no RE nº 574.706 para o presente tema – **7** Nem toda receita é faturamento – **8** Antinomia de normas – **9** Violação ao princípio da isonomia – **10** Conclusões – Referências

1 Introdução

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR (RE nº 574.706), Tema nº 69 da Repercussão Geral (RG), o Supremo Tribunal Federal (STF) fixou a

tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”, conforme ementa destacada abaixo:

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 nº 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 nº 574706, Rel. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15.03.2017, Acórdão Eletrônico. Repercussão Geral. Mérito. *DJe* 223, 02 out. 2017)

Durante o julgamento, a Ministra Cármen Lúcia edificou o conceito constitucional de faturamento, quando da análise da tese, enunciando que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não compõe a base de cálculo para incidência do Programa Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ao interpretar o art. 195, I, “b”, da Constituição Federal,¹ e concluiu que “o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública”.

Logo, foi definido que o faturamento bruto deve necessariamente excluir receitas públicas do Estado, receitas que não pertencem ao contribuinte.

Contudo, mesmo com a definição do conceito constitucional de faturamento no RE nº 574.706 (Tema nº 69 da Repercussão Geral), são corriqueiros atos da

¹ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: b) a receita ou o faturamento”.

Administração Pública agindo ilegalmente, por considerar faturamento bruto ou receita bruta aquilo que não é receita. Como exemplo, podem ser mencionados os seguintes atos:

- a) *Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade)*: aplica multas com base no valor do faturamento bruto das empresas, nos termos do art. 37, I, da Lei nº 12.529/2011, sendo que, em seu guia para envio de dados ao Departamento de Estudos Econômicos do Cade (guia do Cade), indica que “o faturamento bruto é o valor total das vendas e serviços prestados, incluindo os impostos sobre o faturamento, por exemplo, o ICMS. É similar a Receita Bruta, porém, são incluídos ganhos obtidos com aplicações financeiras ou venda de ativos” (2019, p. 16); e
- b) *Procon-SP*: aplica multas nas infrações ao Código de Defesa do Consumidor (CDC) considerando a condição econômica do fornecedor, nos termos do art. 14 da Portaria Normativa nº 26/2005, que será aferida pela média de sua receita bruta, a qual é apurada considerando o ICMS, visto que, nos termos do art. 17, §1º, I, “a média da receita mensal bruta estimada pela Fundação Procon-SP poderá ser impugnada até o trânsito em julgado no processo administrativo, mediante a apresentação de ao menos um dos seguintes documentos: Guia de informação e apuração de ICMS – GIA”.

Todavia, tais atos administrativos violam o art. 37 da Constituição Federal (CF), art. 927, III, do Código de Processo Civil (CPC) e o princípio da isonomia, pois o Supremo Tribunal Federal definiu o conceito de faturamento bruto conforme a Constituição Federal (art. 195, I, “b”, da CF), que deve ser claramente aplicado em qualquer cenário de ato infraconstitucional e infralegal, especialmente por atos administrativos.

Conforme será demonstrado no presente artigo, não há dois conceitos constitucionais de faturamento na Carta Maior de 1988. O conhecimento da matéria pelo STF (quando da análise de admissibilidade do Recurso Extraordinário), que forneceu validade para analisar o mérito do conceito de faturamento, proporcionou a decisão da Suprema Corte por um único conceito constitucional de faturamento, explicitado pelo Tema nº 69 da Repercussão Geral.

Inclusive, é ilegal ato que deixa de aplicar o Tema nº 69 da Repercussão Geral por entender que somente pode ser aplicado ao crédito tributário, pois independente se a discussão envolver crédito tributário ou não tributário (sanção), qualquer ato infraconstitucional, seja lei ordinária ou complementar, deve se submeter à Constituição Federal.

Até porque, o paradigma já é reconhecido por outros órgãos administrativos, devendo ser sanada antinomia de normas e reconhecido que o ICMS não inclui a base de cálculo do faturamento bruto das empresas para imposição de multas.

2 Violação aos arts. 37 da Constituição Federal e 927, III, do Código de Processo Civil

Em atenção ao dever de a Administração Pública sujeitar-se aos precedentes vinculantes, nos termos do art. 37 da Constituição Federal e 927 do CPC, os órgãos públicos devem aplicar o conceito constitucional de faturamento bruto com base no RE nº 574.706 (Tema nº 69 da RG), excluindo-se, nesse sentido, o ICMS da sua base de cálculo.

Como se sabe, qualquer ato administrativo está sujeito ao princípio da legalidade, nos termos do art. 37 da Constituição Federal. Igualmente, no âmbito do Processo Administrativo da Administração Pública Federal, há expressa menção a este basilar princípio, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.784/1999.² Desses marcos legais decorre o dever de vinculação do ato administrativo àquilo que está legalmente previsto em nosso ordenamento jurídico.

Nesse contexto, cumpre ressaltar que, nas hipóteses em que o Estado visa a cobrar determinado valor delimitado nos termos da legislação, como é o caso da multa imposta em processo administrativo sancionador do Cade ou Procon-SP, a título de exemplo, também devem ser observadas as normas em vigor atinentes a tal interesse sancionador, bem como os precedentes em caráter vinculante, no caso, o RE nº 574.706 (Tema nº 69 da Repercussão Geral).

Isso porque deve ser considerado o sistema processual brasileiro de vinculação dos precedentes, bem como os princípios da unicidade do direito, isonomia, segurança jurídica e devido processo legal material.

Logo, considerando que o ordenamento jurídico é orgânico, articulado e sistêmico, na ideia de sistema devem ser considerados os sistemas sociais, como o sistema jurídico, e não apenas regras escritas.

Assim, como pilar da ordem democrática, devem ser observadas as decisões judiciais, pois o sistema jurídico pôs nas mãos dos julgadores judiciais e administrativos o dever de observar e cumprir as decisões das Cortes.

Conforme entendimento do STF, a interpretação constitucional derivada das decisões proferidas pelo STF – a quem se atribuiu a função eminente de “guarda

² “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

da Constituição” (art. 102, *caput*, da Constituição)³ – assume papel de essencial importância na organização institucional do Estado brasileiro, a justificar o reconhecimento de que o modelo político-jurídico vigente em nosso país confere, à Suprema Corte, a singular prerrogativa de dispor do monopólio da última palavra em tema de exegese das normas inscritas no texto da Lei Fundamental:

FISCALIZAÇÃO NORMATIVA ABSTRATA – PROCESSO DE CARÁTER OBJETIVO – LEGITIMIDADE DA PARTICIPAÇÃO DE MINISTRO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (QUE ATUOU NO TSE) NO JULGAMENTO DE AÇÃO DIRETA AJUIZADA CONTRA ATO EMANADO DAQUELA ALTA CORTE ELEITORAL – INAPLICABILIDADE, EM REGRA, DOS INSTITUTOS DO IMPEDIMENTO E DA SUSPEIÇÃO AO PROCESSO DE CONTROLE CONCENTRADO, RESSALVADA A POSSIBILIDADE DE INVOCAÇÃO, POR QUALQUER MINISTRO DO STF, DE RAZÕES DE FORO ÍNTIMO. [...] A FORÇA NORMATIVA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E O MONOPÓLIO DA ÚLTIMA PALAVRA, PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, EM MATÉRIA DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL. - O exercício da jurisdição constitucional – que tem por objetivo preservar a supremacia da Constituição – põe em evidência a dimensão essencialmente política em que se projeta a atividade institucional do Supremo Tribunal Federal, pois, no processo de indagação constitucional, assenta-se a magna prerrogativa de decidir, em última análise, sobre a própria substância do poder. No poder de interpretar a Lei Fundamental, reside a prerrogativa extraordinária de (re)formulá-la, eis que a interpretação judicial acha-se compreendida entre os processos informais de mutação constitucional, a significar, portanto, que “A Constituição está em elaboração permanente nos Tribunais incumbidos de aplicá-la”. Doutrina. Precedentes. *A interpretação constitucional derivada das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal – a quem se atribuiu a função eminente de “guarda da Constituição” (CF, art. 102, “caput) – assume papel de essencial importância na organização institucional do Estado brasileiro, a justificar o reconhecimento de que o modelo político-jurídico vigente em nosso País confere, à Suprema Corte, a singular prerrogativa de dispor do monopólio da última palavra em tema de exegese das normas inscritas no texto da Lei Fundamental.* (ADI 3345, Tribunal Pleno, Rel. Celso De Mello, julgado em 25.08.2005, DJe-154, 20 ago. 2010, p. 110, RTJ 217-01, p. 162)⁴

Inclusive, a própria legislação veicula a reverência a fim de prevenir o desmantelamento do sistema, cuidando que os roteiros estabelecidos pelos Tribunais sejam eficazes para todos, inclusive para os órgãos e as entidades que compõem a Administração Pública:

³ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe”.

⁴ ADI nº 3.345, Rel. Min. Celso de Mello, j. 25.08.2005, DJE, 20 ago. 2010. AI nº 733.387, Rel. Min. Celso de Mello, j. 16.12.2008, 2ª T, DJE, 1º fev. 2013. Vide HC nº 91.361, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008, 2ª T, DJE, 06 fev. 2009. Vide RE nº 227.001 ED, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 18.09.2007, 2ª T, DJ, 05 out. 2007.

Decreto nº 2.346/97

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional *deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta*, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

Lei nº 9.868/99

Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, *têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal*.

Lei nº 11.417/06

Art. 7º Da decisão judicial ou do ato administrativo que contrariar enunciado de súmula vinculante, negar-lhe vigência ou aplicá-lo indevidamente *cabará reclamação ao Supremo Tribunal Federal*, sem prejuízo dos recursos ou outros meios admissíveis de impugnação.

Isso posto, evidente que o ato administrativo se vincula à legislação e aos precedentes vinculantes. Até porque o próprio CPC positiva a doutrina dos efeitos vinculantes das decisões proferidas por órgãos colegiados, em especial as decisões proferidas pelo STF, nos termos do art. 927, III, do CPC:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - *os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos*;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

Ou seja, a Administração Pública deve aplicar as teses estabelecidas em regime de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal e, conseqüentemente, os conceitos delimitados.

Contudo, mesmo com a definição do conceito constitucional de faturamento no RE nº 574.706 (Tema nº 69 da Repercussão Geral), o Cade e o Procon-SP consideram faturamento bruto ou receita bruta aquilo que não é receita.

Isso porque, reitera-se, o Cade aplica multa com base no valor do faturamento bruto das empresas, nos termos do art. 37, I, da Lei nº 12.529/2011, e com base no guia do Cade que indica que “o faturamento bruto é o valor total das vendas e serviços prestados, incluindo os impostos sobre o faturamento como, por exemplo, o ICMS. É similar a Receita Bruta, porém, são incluídos ganhos obtidos com aplicações financeiras ou venda de ativos” (2019, p. 16).

Já o Procon-SP aplica multas nas infrações ao Código de Defesa do Consumidor (CDC), considerando a condição econômica do fornecedor, nos termos do art. 14 da Portaria Normativa nº 26/2005, que será aferida pela média de sua receita bruta, a qual é apurada considerando o ICMS, visto que, nos termos do art. 17, §1º, I, “a média da receita mensal bruta estimada pela Fundação Procon-SP poderá ser impugnada até o trânsito em julgado no processo administrativo, mediante a apresentação de ao menos um dos seguintes documentos: guia de informação e apuração de ICMS – GIA”.

Porém, além de violar o entendimento do STF no RE nº 574.706 (Tema nº 69 da Repercussão Geral), o Cade e Procon-SP violam o art. 37 da Constituição, art. 927, III, do CPC e art. 1º do Decreto nº 2.346/1997.

Conforme lições do Professor Oswaldo Othon de P. Saraiva Filho, a Administração Pública – no caso de parecer jurídico elaborado, o jurista analisou multa administrativa aplicada pelo Cade – age ilegalmente quando aplica multas com base em faturamento, incluindo, explícita e literalmente, por ato administrativo (guia do Cade), o ICMS, ferindo o princípio constitucional da legalidade:

Portanto, o Cade vem agido ilegalmente na aplicação de suas multas, por considerar faturamento bruto ou receita bruta aquilo que não é receita, por fazer incidir impostos sobre o faturamento ou receita bruta, como, por exemplo, o ICMS, IPI e o ISSQN, por fazer incidir valores recebidos a título de indenização, que não acresce o patrimônio da empresa, mas apenas o recompõe, nada tendo a ver com a real capacidade contributiva da empresa multada, podendo ser dito que tal atuação do Cade tem ferido os princípios constitucionais da legalidade (CF, art. 5º, II; art. 37, caput) e da vedação de confisco (CF, art. 150, IV). (SARAIVA FILHO, 2022, p. 109).

No caso do Cade, a Lei nº 12.529/2011 estabelece expressamente os elementos essenciais para a imposição de multa pecuniária: a utilização de uma base de cálculo (faturamento) e de uma alíquota, mensuráveis em observância aos limites que o ordenamento jurídico confere, em razão de se tratar de ato administrativo vinculado:

Art. 37. A prática de infração da ordem econômica sujeita os responsáveis às seguintes penas:

I - no caso de empresa, multa de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do valor do faturamento bruto da empresa, grupo ou conglomerado obtido, no último exercício anterior à instauração do processo administrativo, no ramo de atividade empresarial em que ocorreu a infração, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação;

No mesmo sentido, o Código de Defesa do Consumidor (CDC) estabelece expressamente os elementos essenciais para a imposição de multa pelo Procon-SP:

Art. 57. A pena de multa, graduada de acordo com a gravidade da infração, a vantagem auferida e a condição econômica do fornecedor, será aplicada mediante procedimento administrativo, revertendo para o Fundo de que trata a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, os valores cabíveis à União, ou para os Fundos estaduais ou municipais de proteção ao consumidor nos demais casos. (Redação dada pela Lei nº 8.656, de 21.05.1993)

Parágrafo único. A multa será em montante não inferior a duzentas e não superior a três milhões de vezes o valor da Unidade Fiscal de Referência (Ufir), ou índice equivalente que venha a substituí-lo. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.703, de 06.09.1993)

Essa compreensão é importante para que exista a necessária certeza quanto ao valor a ser cobrado do jurisdicionado, possibilitando a sua exigibilidade, mais uma vez, nos termos da legislação em vigor.

Encerrado o procedimento administrativo destinado a conferir a referida certeza, o ente estatal terá o direito de exigir a cobrança desses valores por intermédio da inscrição e execução da dívida ativa, nos termos da Lei nº 6.830/1980.

Todavia, no caso das multas aplicadas pelo Cade e pelo Procon-SP, por exemplo, tal regularidade capaz de conferir a certeza à multa aplicada não está presente.

Isso porque a multa imposta sobre faturamento bruto definido no guia do Cade ou na Portaria Normativa nº 26/2005 do Procon-SP deixa de aplicar o que determina o ordenamento jurídico (nos termos delineados pelo STF) para fins de aferição de receita da empresa.

Esse critério, como se observa no art. 37 da Lei nº 12.529/2011 e art. 57 do CDC, é essencial para que haja a dosimetria da sanção. Não havendo a observância aos critérios determinados pelo ordenamento jurídico, fatalmente o título que será gerado para inscrição em dívida ativa do crédito formado no presente processo administrativo sancionador será nulo.

Assim, não estão corretas as multas aplicadas pelo Cade e Procon-SP, tendo em vista que utilizam como base de cálculo conceito de faturamento que contraria

o conceito constitucional estabelecido pelo STF no Tema nº 69 da Repercussão Geral.

Deve ser ressaltado entendimento do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho em Parecer juntado no Processo Administrativo nº 08700.003390/2016-60, que ressaltou que o STF estabeleceu conceito constitucional de faturamento, e nenhuma decisão administrativa poderá validamente afrontar um provimento vinculativo da Corte Suprema:

3. A superior diretriz jurisprudencial fixada em *juízo vinculante* oriundo do Supremo Tribunal Federal estabelece que *o conceito de faturamento não abrange os ingressos financeiros que apenas transitam pela contabilidade das empresas, com destino aos seus respectivos titulares*. E assim é porque esses ingressos *não se configuram como receitas*, por não aderirem ao patrimônio de quem os recolhe, para ulterior repasse aos credores, na perene e sempre atual lição do Professor Geraldo Ataliba (1936-1995) e na doutrina do excelso mestre Ministro Aliomar Baleeiro (1905-1978).

4. No julgamento do RE nº 574.706 (Repercussão Geral 69), sob a relatoria da doutra Ministra Cármen Lúcia, o STF assentou definitivamente que o conceito de faturamento *não abrange* o ICMS. Nesse RE, examinava-se esse conceito para fixar a base de cálculo do PIS/COFINS, que é o *faturamento*. Disse a eminente Magistrada no seu voto, que *o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS, por não entrar na livre disposição do arrecadador*. Não há como se divergir dessa conclusão do STF, *a não ser que se queira fomentar uma desnecessária Reclamação* (Lei nº 11.417/2006, art. 7º).

5. Destarte, no sistema jurídico nacional, tem-se o *conceito judicial* de faturamento, não sendo lícito a qualquer julgador ignorá-lo ou decidir uma questão em oposição a esse mesmo conceito. Portanto, *nenhuma decisão administrativa ou judicial, seja qual for a sua espécie ou a sua natureza, poderá validamente afrontar um provimento vinculativo do Supremo Tribunal Federal*.

6. Ademais, o sistema jurídico é perpassado pela ideia de que as decisões dos Tribunais Superiores do País *devem ser reverenciadas pela Administração Pública*, consoante previsões do Decreto nº 2.346/97, art. 1º; da Lei nº 9.868/199, art. 28 e da Lei nº 11.417/06, art. 7º. Não se justifica, portanto, que os órgãos e as entidades administrativas se rebellem ou se insurjam contra essas conspícuas diretrizes, contribuindo para ao desprestígio do ordenamento jurídico e para incrementar a descrença no sistema de garantias, *além de disseminar terrível mau exemplo*. (MAIA FILHO, 2022, p. 18)

É justamente por tal motivo que deve ser aferida corretamente a base de cálculo (faturamento bruto) para a imposição de multas, a fim de evitar o fomento de desnecessárias reclamações ao STF ou judicializações em primeira instância judiciária.

Especificamente, o procedimento da Reclamação ao STF poderá sanear eventual reconhecimento da nulidade de títulos executivos decorrentes de processo administrativo do Cade e do Procon-SP, a saber: divergência entre o conceito de faturamento estabelecido pelo STF no Tema nº 69 da Repercussão Geral e o conceito utilizado pelo Cade em seu guia balizador de multas e pelo Procon-SP na Portaria Normativa nº 26/2005.

Não poderia ser diferente, já que a busca pela verdade material pela Administração Pública decorre do princípio basilar do interesse público e da oficialidade, sempre atento à legislação que o rege em qualquer ato emanado, realizando sua aplicação aos fatos tais como se apresentam na realidade. Conforme lição da Professora Odete Medauar:

O princípio da verdade material (ou real) deflui da característica do processo administrativo, onde, diferentemente do processo judicial, a posição do agente público não é passiva. É sim ativa, voltada à justiça distributiva traduzida no atingimento do interesse público. (MEDAUAR, 2019)

Portanto, em atenção ao princípio da legalidade e ao sistema de precedentes vinculantes, devem ser considerados ilegais atos administrativos que aplicam o guia do Cade ou a Portaria Normativa nº 26/2005 do Procon-SP como manual para delimitação da base de cálculo de multa, tendo em vista que a base de cálculo utilizada (faturamento bruto), ao incluir o ICMS, contraria o conceito constitucional de faturamento estabelecido pelo STF no RE nº 574.706 (Tema nº 69 da Repercussão Geral).

3 Conceito constitucional único

Outro ponto que merece ser salientado é que é ilegal ato que deixa de aplicar o Tema nº 69 da RG por entender que somente pode ser aplicado ao crédito tributário, pois não há dois conceitos constitucionais de faturamento na Carta Maior de 1988, um para o fim de tributação e outro para o fim de imposição de sanção pecuniária.

A ideia de que poderia haver dois conceitos da mesma realidade (ou, no caso, dois conceitos constitucionais de faturamento) afronta as mais comezinhas regras da Ciência do Direito e, também, da prática judicial, nas quais a certeza dos conceitos muitas vezes fornece a solução de casos complexos.

Inclusive, afronta o entendimento do Ministro Dias Toffoli, pois, ao apreciar o Tema nº 69 da RG, ressaltou que, “caso esta Suprema Corte adote o entendimento de que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS/Cofins, a meu sentir, estar-se-á alterando a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de receita

bruta adotado tanto no direito tributário como no direito privado e já largamente utilizado na jurisprudência da Corte”.

O conceito de conceito é um assunto sobre o qual os filósofos gnosiologistas escreveram páginas notáveis, todos eles na esteira do pensamento revolucionário de Immanuel Kant. Para esses estudiosos há os conceitos apriorísticos, como o de unidade ou de pluralidade, e os conceitos empíricos, que resultam da observação das coisas e dos fenômenos do mundo físico ou psíquico. Todos sabemos, por experiência, que o fogo queima e que a água molha. Os conceitos jurídicos ou da Ciência do Direito são conceitos empíricos, por isso não se pode confundir, por exemplo, a prescrição com a decadência, um prazo peremptório com um prazo dilatatório, o conceito de renda com o de faturamento, a reparação de um dano moral com a indenização por um prejuízo material. A intercambiabilidade conceitual é a grande fonte dos dissensos e das controvérsias. Para se trabalhar com certezas (não necessariamente verdades) é mister fixar os conceitos.

Por outro lado, um conceito identifica uma coisa e somente aquela coisa, não servindo para identificar outras coisas, ainda que da mesma espécie. Em livro famoso, *Identidade e semelhança*, o filósofo austríaco Karl Popper ensina e demonstra que uma coisa só é idêntica a si mesma, embora possa ser semelhante a outra coisa ou a outras coisas. Os seres humanos não são idênticos a Deus, mas são semelhantes a Ele, por obra de Sua graça santificante. Os seres humanos são semelhantes entre si, mas, no entanto, há entre eles dessemelhanças acidentais (altura, peso, idade, etc.).

No plano dos conceitos jurídicos, uma coisa só é controversa quanto à sua identidade (a sua essência ou o que ela é) até enquanto não existe um conceito a seu respeito dado por autoridade definitiva. O Direito não é uma ciência física, mas uma forma de conhecimento dialético, no qual – segundo o velho Platão – o sujeito cognoscente vai remontando de proposição em proposição até chegar ao seu princípio, âmago ou gênese. Sobre o conceito de faturamento, o STF chegou ao seu princípio ôntico, qual seja, a afirmação de que na sua identidade não se inclui o ICMS. Portanto, qualquer faturamento submete-se a esse princípio, já que o STF não estabeleceu, quanto à essência do faturamento, nenhuma restrição, exceção ou hipótese excludente. Nesse sentido, a dicção do STF, no tocante a esse ponto, tem o valor de um axioma jurídico constitucional, isto é, uma assertiva que não comporta discussão e que se tem por demonstrada.

Sem incorrer em demasia, convém ressaltar que, quando se emprega a palavra faturamento, está-se referindo ao conceito que essa expressão tem na Ciência do Direito, consoante francamente afirmada pelos doutrinadores mais exímios. A criação de distinção do conceito, segundo se trate de Direito Tributário ou de Direito Sancionador, é astuciosa e tendente a fragilizar a segurança das relações.

Daqui a pouco se poderá dizer que o conceito de faturamento em Direito Ambiental ou em Direito Penal contém distinções ou que essa expressão (faturamento) é conceitualmente incerta, adquirindo contornos segundo o âmbito jurídico em que se encarta a pesquisa.

Ora, independente se a discussão envolver crédito tributário ou não tributário (sanção), qualquer ato infraconstitucional, seja lei ordinária ou complementar, deve se submeter à Constituição Federal, em atenção ao princípio da hierarquia das normas, identificado na pirâmide de Hans Kelsen, no sentido de que todos os conceitos jurídicos restam estabelecidos, construídos pelo Texto Constitucional.

Segundo a teoria kelseniana, todas as normas devem se submeter à Carta Magna para encontrar o fundamento de validade, conforme lições destacadas abaixo:

Levanta-se, assim, a questão de saber sob que pressupostos é possível uma tal interpretação, porque é que no caso presente se trata de uma sentença judicial, por que é que vale a norma individual por ela estabelecida, por que é uma norma jurídica válida e, portanto, deve ser aplicada. A resposta a esta questão é: porque esta norma individual foi posta em aplicação da lei penal, que contém uma força da qual, sob os pressupostos que no caso se apresentam, deve ser aplicada a pena de morte. *Se se pergunta pelo fundamento de validade desta lei penal, tem-se como resposta: a lei penal vale porque foi editada pela corporação legislativa e esta recebe de uma norma da Constituição estadual o poder de fixar normas gerais.* (KELSEN, 1986, p. 212)

Portanto, qualquer norma que discuta sobre a apuração da base de cálculo com base no faturamento bruto de empresa deve se submeter ao conceito constitucional, conforme já assentado pelo STF, mesmo que envolva cobrança de crédito tributário ou não tributário (sanção). Ou, noutras palavras, seja qual for a utilidade operacional do uso do conceito.

É uma regra da teoria do conhecimento que uma mesma expressão não pode conter significados diferentes pelo simples fato de estar em documentos legislativos diferentes.

Até porque o STF entende que deve ser evitada a utilização de termos distintos para o mesmo conceito por intermédio de interpretação que dê a mesma solução para ambos os casos, sob pena de se ferir o princípio da isonomia, conforme precedente destacado a seguir:

Ação direta de inconstitucionalidade. Artigo 7º da Lei nº 9.709/98. Alegada violação do art. 18, §3º, da Constituição. Desmembramento de estado-membro e município. Plebiscito. Âmbito de consulta. *Interpretação da expressão “população diretamente interessada”*. População da área desmembrada e da área remanescente. Alteração da Emenda

Constitucional nº 15/96: esclarecimento do âmbito de consulta para o caso de reformulação territorial de municípios. Interpretação sistemática. Aplicação de requisitos análogos para o desmembramento de estados. Ausência de violação dos princípios da soberania popular e da cidadania. Constitucionalidade do dispositivo legal. Improcedência do pedido. 1. Após a alteração promovida pela EC nº 15/96, a Constituição explicitou o alcance do âmbito de consulta para o caso de reformulação territorial de municípios e, portanto, o significado da expressão “populações diretamente interessadas”, contida na redação originária do §4º do art. 18 da Constituição, no sentido de ser necessária a consulta a toda a população afetada pela modificação territorial, o que, no caso de desmembramento, deve envolver tanto a população do território a ser desmembrado, quanto a do território remanescente. Esse sempre foi o real sentido da exigência constitucional – a nova redação conferida pela emenda, do mesmo modo que o art. 7º da Lei nº 9.709/98, apenas tornou explícito um conteúdo já presente na norma originária. 2. *A utilização de termos distintos para as hipóteses de desmembramento de estados-membros e de municípios não pode resultar na conclusão de que cada um teria um significado diverso, sob pena de se admitir maior facilidade para o desmembramento de um estado do que para o desmembramento de um município. Esse problema hermenêutico deve ser evitado por intermédio de interpretação que dê a mesma solução para ambos os casos, sob pena de, caso contrário, se ferir, inclusive, a isonomia entre os entes da federação. O presente caso exige, para além de uma interpretação gramatical, uma interpretação sistemática da Constituição, tal que se leve em conta a sua integralidade e a sua harmonia, sempre em busca da máxima da unidade constitucional, de modo que a interpretação das normas constitucionais seja realizada de maneira a evitar contradições entre elas.* Esse objetivo será alcançado mediante interpretação que extraia do termo “população diretamente interessada” o significado de que, para a hipótese de desmembramento, deve ser consultada, mediante plebiscito, toda a população do estado-membro ou do município, e não apenas a população da área a ser desmembrada. [...] 5. O art. 7º da Lei nº 9.709, de 18 de novembro de 1998, conferiu adequada interpretação ao art. 18, §3º, da Constituição, sendo, portanto, plenamente compatível com os postulados da Carta Republicana. A previsão normativa concorre para concretizar, com plenitude, o princípio da soberania popular, da cidadania e da autonomia dos estados-membros. Dessa forma, contribui para que o povo exerça suas prerrogativas de cidadania e de autogoverno de maneira bem mais enfática. 6. Ação direta julgada improcedente. (ADI 2650, Relator Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24.08.2011, DJe-218, 17 nov. 2011, p. 1, RTJ 220, p. 89, RT v. 101, n. 916, 2012, p. 465-508)

Logo, o STF entende que deve ser realizada uma interpretação gramatical, uma interpretação sistemática da Constituição, tal que se leve em conta a sua integralidade e a sua harmonia, sempre em busca da máxima da unidade

constitucional, de modo que a interpretação das normas constitucionais seja realizada de maneira a evitar contradições entre elas.

Conforme lições de Paulo de Barros, as normas jurídicas existem num universo de discurso que é o sistema de direito posto, o qual se vincula debaixo de um princípio unitário, um vetor comum:

Como significações construídas a partir dos enunciados prescritivos, as normas jurídicas existem num universo de discurso que é o sistema de direito posto. [...]

Surpreendido em seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema [...].

Todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental –, que dá fundamento de validade à Constituição positiva. Seu reconhecimento imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas, como entidades da mesma índole, lhe confere o timbre de homogeneidade. Isso autoriza dizermos que o sistema nomoempírico do direito é unitário e homogêneo, afirmação que vale para referência ao direito nacional de um país ou para aludirmos ao direito internacional, formado pela conjunção do pluralismo dos sistemas nacionais. (CARVALHO, 2012, p. 48-55)

Consequentemente, nessa noção de sistema, todas as normas e conceitos convergem para um único ponto, a norma fundamental. E quando o Guardião da Constituição – o STF – diz que tal expressão da Constituição significa isso ou aquilo, não poderá nenhuma outra autoridade dissentir legalmente dessa assertiva da Corte Suprema, máxime quando pronunciada em julgamento vinculante.

Portanto, a fim de harmonizar o conceito de faturamento, independentemente de o Cade e o Procon-SP aplicarem sanção (multa), a título de exemplo, o art. 37, I, da Lei nº 12.529/2011 e art. 57 do CDC devem ser interpretados de acordo com a interpretação da Constituição Federal, que é realizada pelo Supremo Tribunal Federal, como guardião da Carta Maior, nos termos do art. 102, *caput*, da Constituição.⁵

Nesse sentido é o entendimento do Ministro Napoleão, no parecer juntado no Processo Administrativo nº 08700.003390/2016-60, que entende que nenhuma decisão administrativa ou judicial poderá validamente afrontar um provimento vinculativo do STF:

⁵ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe”.

Destarte, no sistema jurídico nacional, tem-se o conceito judicial de faturamento, não sendo lícito a qualquer julgador ignorá-lo ou decidir uma questão em oposição a esse mesmo conceito. Portanto, nenhuma decisão administrativa ou judicial, seja qual for a sua espécie ou a sua natureza, poderá validamente afrontar um provimento vinculativo do Supremo Tribunal Federal. (MAIA FILHO, 2022, p. 3)

Assim, devem aplicar multa sobre faturamento bruto com base no conceito constitucional estabelecido pelo STF em caráter vinculante, que é composto por aqueles valores que entram no caixa da empresa e lá permanecem, devendo necessariamente ser excluída receita pública estadual, no caso, ICMS, que, aliás, é efetivamente recolhido para o Fisco.

Isso posto, deve ser destacada a lição do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho no sentido de que “o conceito de faturamento, superiormente fixado pelo STF, irradia-se inevitavelmente por todo o sistema de justiça, como efeito natural e automático do pronunciamento da Corte Suprema” (MAIA FILHO, 2022, p. 8).

Desse modo, como não há dois conceitos constitucionais de faturamento, independente de se tratar de base de cálculo de sanção, a Administração Pública, o que inclui o Cade e Procon-SP, deve aplicar multa sobre faturamento bruto com base no conceito constitucional estabelecido pelo STF em caráter vinculante, que é composto por aqueles valores que entram no caixa da empresa e lá permanecem, devendo necessariamente ser excluída receita pública estadual, no caso, ICMS, que, aliás, é efetivamente recolhido para o Fisco.

4 Conceito de faturamento não é só tributário

Conforme demonstrado, o conhecimento da matéria pelo STF (quando da análise de admissibilidade do Recurso Extraordinário), que forneceu validade para analisar o mérito do conceito de faturamento, proporcionou a decisão da Suprema Corte um único conceito constitucional de faturamento, explicitado pelo Tema nº 69 da Repercussão Geral, razão pela qual não pode haver um conceito de faturamento para a seguridade social (crédito tributário) e outro conceito para aplicação de multa por autarquia (crédito não tributário).

A posição que advoga essa possibilidade faz tábula rasa não apenas da Ciência Jurídica, mas também da própria gnosiologia comum ou ordinária, ou seja, da lógica aristotélica simples.

Portanto, todas as normas devem aplicar o conceito constitucional de faturamento, sendo que o conceito de faturamento também é tributário, como também envolve outros ramos do direito, como o direito sancionador, ambiental, penal, bancário, etc.

Como conceito do direito tributário, o termo é mencionado na Constituição Federal em dispositivos que tratam sobre tributos, quais sejam, arts. 149, §2º, III, “a”, e 195, I, “b”:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir *contribuições sociais*, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o *faturamento*, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

Art. 195. A *seguridade social* será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

b) a receita ou o *faturamento*;

Ademais, o conceito de faturamento abrange o universo de todos os ingressos na contabilidade da empresa, sendo que suas normas atuam sobre situações reguladas por outros setores do direito positivo, conforme lições de Ricardo Mariz de Oliveira:

Afinal, ainda quanto aos art. 109 e 110, não se pode deixar de lembrar que a *doutrina do direito tributário* o apelida de “direito de sobreposição” ou “direito de superposição”, exatamente porque, *via de regra, as suas normas atuam sobre situações reguladas por outros setores do direito positivo, principalmente pelo direito privado, e as toma tal, como elas são regidas por estes outros ramos, para atuar na regulação das incidências tributárias.* (OLIVEIRA, 2008, p. 54)

Nesse sentido, a lei tributária também atua sobre o processo administrativo, podendo ser aplicada por analogia, nos termos do art. 115 da Lei nº 12.529/2011⁶ e precedente do STJ:

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. MULTA ADMINISTRATIVA. CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. NATUREZA JURÍDICA

⁶ “Art. 115 da Lei nº 12.529/2011. Aplicam-se subsidiariamente aos processos administrativo e judicial previstos nesta Lei as disposições das Leis nºs 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, 7.347, de 24 de julho de 1985, 8.078, de 11 de setembro de 1990, e 9.784, de 29 de janeiro de 1999”.

SANCIONADORA. UTILIZAÇÃO DE TÉCNICAS INTERPRETATIVAS E INTEGRATIVAS VOCACIONADAS À PROTEÇÃO DO INDIVÍDUO (GARANTISMO JUDICIAL). AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. MÉTODO INTEGRATIVO POR ANALOGIA. É CABÍVEL A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA APRESENTAÇÃO DA FIANÇA BANCÁRIA E DO SEGURO GARANTIA JUDICIAL, DESDE QUE EM VALOR NÃO INFERIOR AO DO DÉBITO CONSTANTE DA INICIAL, ACRESCIDO DE TRINTA POR CENTO (ART. 151, INCISO II DO CTN C/C O ART. 835, §2º. DO CÓDIGO FUX E O ART. 9º, §3º. DA LEI Nº 6.830/1980). RECURSO ESPECIAL DA ANTT DESPROVIDO. [...] 3. *Embora a Lei nº 6.830/1980 seja instrumento processual hábil para cobranças das dívidas ativas da Fazenda Pública, a natureza jurídica sancionadora da multa administrativa deve direcionar o Julgador de modo a induzi-lo a utilizar técnicas interpretativas e integrativas vocacionadas à proteção do indivíduo contra o ímpeto simplesmente punitivo do poder estatal (ideologia garantista).* 4. Inexistindo previsão legal de suspensão de exigibilidade de crédito não tributário no arcabouço jurídico brasileiro, deve a situação se resolver, no caso concreto, mediante as técnicas de integração normativa de correção do sistema previstas no art. 4o. da LINDB. [...] 8. *O crédito não tributário, diversamente do crédito tributário, o qual não pode ser alterado por Lei Ordinária em razão de ser matéria reservada à Lei Complementar (art. 146, III, alínea b da CF/1988), permite, nos termos aqui delineados, a suspensão da sua exigibilidade, mediante utilização de diplomas legais de envergaduras distintas por meio de técnica integrativa da analogia.* 9. Recurso Especial da ANTT desprovido.

(STJ, REsp nº 1381254 PR 2013/0109841-8, T1 - Primeira Turma, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, data de julgamento: 25.06.2019, *DJe*, 28 jun. 2019)

Assim, os conceitos da lei tributária podem ser aplicados para imposição de sanções administrativas do Cade, sendo que ela também não pode alterar conceito utilizado pela Constituição Federal, em atenção ao sistema de direito posto, bem como em razão da aplicação do art. 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Da leitura do dispositivo, o Professor Oswaldo Othon de P. Saraiva Filho conclui “que: a) as leis são interpretadas conforme a Constituição e não a Constituição é interpretada conforme a lei; b) em matéria de restrição de direitos, a lei não pode inovar em relação à significação de uma expressão prevista no texto constitucional” (2022, p. 93).

No mesmo sentido, Geraldo Ataliba defende que as definições jurídicas devem tomar por ponto de partida o dado jurídico supremo, a lei constitucional:

As definições jurídicas devem tomar por ponto de partida o dado jurídico supremo: a lei constitucional. A partir do desenho constitucional dos tributos é que o jurista deve construir o seu conceito; deve ater-se exclusivamente aos aspectos normativos, constitucionalmente prestigiados. Por isso procuramos evitar postura não dogmática, informada por critérios pré-jurídicos, de grande valia para o legislador, mas secundários para o jurista, que tem como ponto de partida de sua tarefa exegética o texto normativo.

Só depois de vigente a Constituição – como fundamento da ordenação jurídica global – é possível elaborar uma classificação dos tributos. Esta toma, portanto, como ponto de partida, como ponto inicial, o supremo dado jurídico: a Constituição. (ATALIBA, 2011, p. 125-126)

Inclusive, é pacífico e reiterado o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, *litteris*:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. 2. A alínea “a” do inciso IX do §2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC nº 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda). 3. Precedente: RE nº 461968, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 30.05.2007, *Dje*, 23 ago. 2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias. 4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica. 5. *In casu*, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra. 6. *Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e §2º, IX, “a”, da CF/88.* 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE nº 540.829, Relator: Gilmar Mendes, Relator p/ Acórdão: Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 11.09.2014, Processo Eletrônico Repercussão Geral, Mérito, DJe-226, 18 nov. 2014)

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) – LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR – INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTU MUNICIPAL – DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) – IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) – INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RECURSO IMPROVIDO. Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina.

(RE nº 446003 AgR, Relator: Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 30.05.2006, DJ, 04 ago. 2006, p. 1094, RTJ 202-01, p. 336, REVJMG v. 57, n. 176/177, 2006, p. 465-468)

Logo, independente se a discussão envolver crédito tributário ou não tributário (sanção), apenas existe uma definição jurídica sobre o conceito de faturamento: o conceito constitucional.

5 *Ratio decidendi* do RE nº 574.706

Também há que se destacar que a *ratio decidendi* do STF no RE nº 574.706 está na definição constitucional de faturamento. Isso porque, muito embora o STF tenha analisado a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em verdade a questão de fundo discutida está relacionada ao conceito de faturamento/receita bruta.

Tanto que a relatora Ministra Cármen Lúcia ressaltou que o conceito de faturamento foi definido pelo STF em diversas sessões de julgamento no Plenário, notadamente nos Recursos Extraordinários nºs 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, nos quais é possível verificar o histórico da legislação e da jurisprudência sobre o tema:

Quanto à definição de faturamento, este Supremo Tribunal Federal dedicou muitas sessões de julgamento a essa elucidação, em razão da complexidade do tema. Para não reiniciar debate sobre matéria antes examinada e concluída, peço vênia para transcrever trechos do voto do Ministro Cezar Peluso, proferido nos Recursos Extraordinários nºs

346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, no qual traçado histórico da legislação e da jurisprudência sobre o tema [...].
(RE nº 574706, Relatora: Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15.03.2017, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral, Mérito, DJe-223, 02 out. 2017)

Só após a análise dessa evolução jurisprudencial que foi julgado o RE nº 574.706 (Tema nº 69 da Repercussão Geral) pelo Plenário daquele Tribunal para que se definisse, à luz do art. 195, I, “b”, da CF, que o ICMS (por ser receita pública do Estado) não compõe a base de cálculo do faturamento (critério quantitativo adotado pela Constituição Federal para a incidência do PIS e da COFINS).

Naquela ocasião, como já dissemos, afirmou o STF, na esteira do voto da Ministra Relatora Cármen Lúcia, que “o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública”.

Em outras palavras, as verbas recebidas a título de tributo indireto (ICMS) são verbas que apenas transitam pela contabilidade do contribuinte de direito e que devem ser repassadas aos reais titulares do *quantum* apurado, razão pela qual, não podem ser incluídas no faturamento da empresa para quantificar valores devidos a título de PIS e de COFINS, porquanto a base de cálculo dessas exações contempla, somente, a receita que se incorpora ao patrimônio do contribuinte.

Ou seja, foi estabelecido conceito constitucional de faturamento, pois foi interpretado o art. 195, I, “b”, da CF para definir que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS/COFINS.

Compreender de outra forma contraria o entendimento do STF de que o ICMS não pertence ao contribuinte, mas sim ao Estado. Ou seja, no final do dia, seria aplicada multa sobre valores que não pertencem ao contribuinte, mas sim ao ente estatal.

Portanto, a *ratio decidendi* do RE nº 574.706 está no conceito de faturamento bruto, pois o elemento tem a ver com a identificação dos fundamentos centrais de certa decisão judicial. Segundo lições de Georges Abboud são “os reais motivos determinantes para a formação da convicção da Corte” (2021, Item 5.5.6).

Conforme lições de Didier Júnior, é encontrável na fundamentação da decisão, sendo uma regra de direito que pode ser generalizada, universalizada:

Quando se estuda a força vinculativa dos precedentes judiciais (ex: decisão que fixa a tese para os casos repetitivos), é preciso investigar a *ratio decidendi dos julgados anteriores, encontrável em sua fundamentação*. Assim, as razões de decidir do precedente é que operam a vinculação: *extrai-se da ratio decidendi, por indução, uma regra geral que pode ser aplicada a outras situações semelhantes*. Da solução de um caso concreto (particular) extrai-se *uma regra de direito que pode ser generalizada*. Só se pode considerar como *ratio decidendi* a opção

hermenêutica que, a despeito de ser feita para um caso concreto, tenha aptidão para ser universalizada. (DIDIER JR., 2020, p. 557)

No mesmo sentido, é o entendimento do STF no sentido de que o elemento persuasivo do precedente não decorre das partes ou do dispositivo da decisão, mas sim dos fundamentos jurídicos adotados para justificá-la:

QUESTÃO DE ORDEM. DENÚNCIA OFERECIDA PELA PROCURADORA-GERAL DA REPÚBLICA. DIREITO PENAL. DIREITO PROCESSUAL PENAL. COMPETÊNCIA. PRECEDENTE. AP 937-QO. RATIO DECIDENDI. APLICABILIDADE A TODA E QUALQUER AUTORIDADE QUE POSSUA PRERROGATIVA DE FORO. QUESTÃO DE ORDEM RESOLVIDA PARA DECLINAR DA COMPETÊNCIA AO JUÍZO DE 1ª INSTÂNCIA. [...] 2. *A ratio decidendi* do julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal na AP 937-QO aplica-se, indistintamente, a qualquer hipótese de competência especial por prerrogativa de função, tanto que a discussão acerca da possibilidade de modificação da orientação jurisprudencial foi conduzida objetivamente pelo Plenário em consideração aos parâmetros gerais da sobredita modalidade de competência especial, isto é, sem qualquer valoração especial da condição de parlamentar do réu da AP 937. [...] 4. *O elemento persuasivo (vinculante ou vinculativo, conforme o caso) do precedente não decorre das partes ou do dispositivo da decisão, mas sim dos fundamentos jurídicos adotados para justificá-la, ou seja, da chamada ratio decidendi.* [...] 5. Voto no sentido de resolver a questão de ordem por meio da declinação da competência para conhecer da denúncia à 1ª instância da Justiça Estadual do Mato Grosso. (Inq 4703 QO, Relator: Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.06.2018, Acórdão Eletrônico, DJe-208, 1º out. 2018)

Considerando que foi necessário estabelecer o conceito de faturamento para fixar a tese do Tema nº 69 da RG, pois o que foi analisado, de fato, é se o ICMS está incluído na definição de faturamento da empresa, evidente que foi estabelecido conceito constitucional de faturamento bruto.

Tal fundamento, inclusive, alinha-se ao entendimento do STF, pois, ao julgar o RE nº 954.262, o Min. Gilmar Mendes reconheceu que a *ratio decidendi* do Tema nº 69 da Repercussão Geral cinge-se da verificação do conceito de receita para fins da definição da base de cálculo de tributo:

[...] *Verifico que a ratio decidendi do tema 69 deve ser aplicada para solucionar a presente demanda. Isso porque, ambas as controvérsias cingem-se a verificação do conceito de receita para fins da definição da base de cálculo de tributo.* A esse propósito, cito trecho do voto da Rel. Min. Cármen Lúcia no RE-RG 574.706. (RE nº 954262, Relator: Gilmar Mendes, julgado em 20.08.2018, DJ, 23 ago. 2018)

No mesmo sentido, foi o voto do Ministro no ARE nº 1.020.143, acompanhada por unanimidade pela 2ª Turma, em que ressaltou que a controvérsia no Tema nº 69 da Repercussão Geral envolve o conceito constitucional de faturamento:

Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. Base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Exclusão dos valores contabilizados a título de ICMS. 3. A conceituação de lucro, base de cálculo de tais exações, não prescinde do exame da legislação complementar federal, o que distingue a controvérsia recursal daquela referente ao *tema 69 do Plenário Virtual, que envolve o conceito constitucional de faturamento*. Precedentes. 4. Negado provimento ao agravo regimental, sem majoração de honorários. (ARE nº 1020143 AgR, Relator: Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 28.06.2019, Processo Eletrônico, DJe-167, 1º ago. 2019)

Portanto, foi estabelecido que o conceito constitucional de faturamento engloba apenas aquilo que é efetivamente incorporado ao patrimônio do contribuinte, isto é, aquilo que representa a riqueza da própria empresa, não podendo ser compreendido como faturamento aquilo que faz parte da receita ou patrimônio do Estado.

Dessa forma, a *ratio decidendi* do RE nº 574.706 está na definição constitucional de faturamento, pois foi interpretado o art. 195, I, “b”, da CF, de modo que, muito embora o STF tenha analisado a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em verdade a questão de fundo discutida está relacionada ao conceito de faturamento/receita bruta.

6 Irrelevância da modulação dos efeitos no RE nº 574.706 para o presente tema

Para o tema discutido (multas aplicadas por órgãos do Executivo com base em faturamento), é irrelevante a modulação dos efeitos do julgado do RE nº 574.706 pelo STF, pois da simples análise do voto da relatora, Ministra Cármen Lúcia, é possível verificar que a modulação dos efeitos é aplicável apenas para fins de restituição ou compensação.

Foi determinado expressamente que os efeitos do julgado se dão apenas para a tese fixada em repercussão geral:

Os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar desde 15.03.2017 – data em que julgado este Recurso Extraordinário nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS” –, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento de mérito. (RE nº 574706,

Relatora: Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15.03.2017, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral – Mérito. DJe-223, 02 out. 2017)

No mesmo sentido é o entendimento do TRF-1, que reconhece que a modulação dos efeitos conferiu apenas resultados prospectivos à declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS para fins de restituição/compensação:

CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. JULGAMENTO ULTRA PETITA. REDUÇÃO AOS LIMITES DO PEDIDO. SUSPENSÃO DO FEITO INCABÍVEL. BASES DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE. EXCLUSÃO LIMITADA A 15/03/2017. LEI 12.973/2014. VALOR PASSÍVEL DE EXCLUSÃO. IMPORTÂNCIA DESTACADA NA NOTA FISCAL DE SAÍDA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. *RESTITUIÇÃO A PARTIR DA IMPETRAÇÃO. CF, ART. 100. COMPENSAÇÃO.* LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO ENCONTRO DE DÉBITOS E CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. MANUAL DE CÁLCULOS DA JUSTIÇA FEDERAL. PRELIMINARES REJEITADAS. APELAÇÃO DA IMPETRANTE PROVIDA. APELAÇÃO DA UNIÃO (FN) E REMESSA OFICIAL PARCIALMENTE PROVIDAS. [...] 5. Conforme a modulação de efeitos no RE nº 574.706/PR, na Sessão Extraordinária de 13.05.2021, a Corte Suprema conferiu apenas efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, realizada na Sessão de 15 de março de 2017, isto é, a exclusão ocorrerá apenas em relação aos fatos geradores ocorridos após essa data (Tribunal Pleno, Ata de Julgamento publicada em 14.05.2021). 6. O STF, sob a sistemática de repercussão geral, no julgamento do RE nº 574.706/PR, firmou o entendimento no sentido de que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar as bases de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, que são destinadas ao financiamento da seguridade social. 7. A superveniência da Lei nº 12.973/2014, que alargou o conceito de receita bruta, não tem o condão de alterar o entendimento sufragado pelo STF já que se considerou, naquela oportunidade, a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, pois o ICMS não se encontra inserido no conceito de faturamento ou de receita bruta (EDAP nº 0001887-49.2014.4.03.6130/SP, TRF3, Terceira Turma, Rel. Des. Fed. Nelton dos Santos, unânime, e-DJF3 26 set. 2018). 8. No tocante ao ICMS a ser excluído das bases de cálculo do PIS e da COFINS, registre-se que o entendimento fixado pela Suprema Corte na citada Sessão Extraordinária de 13.05.2021, em exame de embargos de declaração no RE nº 574.706/PR, é no sentido de que o ICMS passível de exclusão das bases de cálculo do PIS e da COFINS é aquele incidente sobre a operação, ou seja, o destacado na nota fiscal de saída, e não o efetivamente recolhido pelo contribuinte. 9. Não pode ser reconhecida a possibilidade de restituição dos valores recolhidos indevidamente nos cinco anos anteriores ao ajuizamento, porque o mandado de segurança não é ação de cobrança (STF,

Súmula nº 269), cabendo ao Poder Judiciário, apenas, reconhecer o direito à restituição dos valores recolhidos, a partir da impetração, cujo pagamento, entretanto, deve ser objeto de precatório, na forma do art. 100 da Constituição. 10. A compensação deve ser realizada conforme a legislação vigente na data do encontro de contas e após o trânsito em julgado, tendo em vista o disposto no art. 170-A do CTN (REsp nº 1.164.452/MG, julgado na sistemática do art. 543-C do CPC/1973). 11. Atualização monetária do indébito nos termos do Manual de Cálculos da Justiça Federal. 12. Apelação da impetrante provida. Apelação da União (FN) e remessa oficial parcialmente providas. (AMS nº 1001675-34.2020.4.01.3809, Desembargador Federal Marcos Augusto de Sousa, TRF1 - Oitava Turma, *DJe*, 04 fev. 2022)

Logo, o paradigma será aplicado com efeitos *ex nunc* para restituição ou compensação do PIS e COFINS recolhidos com a inclusão do ICMS na base de cálculo. Porém, não será imposta a modulação dos efeitos para a definição do conceito constitucional de faturamento.

7 Nem toda receita é faturamento

Também é necessário afastar premissa de que o conceito de faturamento bruto é equivalente ao da receita bruta, pois, em seu voto, a Ministra Carmen Lúcia mencionou expressamente trechos do voto do Ministro Cezar Peluso, proferido nos Recursos Extraordinários nºs 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, declarando que, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento:

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”. Donde a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, *embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento*.

Esta distinção não é nova na Corte.

A acomodação prática do conceito legal do termo faturamento, estampado na Constituição, às exigências históricas da evolução da atividade empresarial, para, dentro dos limites da resistência semântica do vocábulo, denotar o produto das vendas de mercadorias e de serviços, já foi reconhecida nesta Corte, no julgamento do RE nº 150.764. [...] Está claro, portanto, que, na larga discussão acerca da noção constitucional do termo faturamento, ficaram expressamente reconhecidas e decididas duas coisas irrefutáveis: a) *o sentido normativo da expressão receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços correspondia ao conceito constitucional de faturamento*; b) mas, porque mais amplo e extenso como denotação própria do gênero, *o significado da locução legal receita bruta ultrapassa os limites semânticos desse mesmo conceito*. É o que, em primoroso memorial, sublinhou e sintetizou Humberto Ávila:

“A leitura deste longo precedente pode levar à interpretação de que o Supremo Tribunal Federal igualou o conceito de ‘faturamento’ ao conceito de ‘receita bruta’. Não o fez, porém. O que ocorreu foi algo diverso: para manter a constitucionalidade da norma, o Tribunal resolveu empreender uma interpretação conforme a Constituição para o efeito de entender que a expressão legal ‘receita bruta’ só seria constitucional se se enquadrasse no conceito de faturamento e, para isso, deveria ser entendida como receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços, pois esse seria, precisamente, o conceito de faturamento incorporado da legislação infraconstitucional pela Constituição”.

Logo, para o conceito de receita bruta se enquadrar ao conceito constitucional de faturamento, deve ser considerado que engloba apenas aquilo que é efetivamente incorporado ao patrimônio do contribuinte, isto é, aquilo que representa a riqueza da própria empresa, não podendo ser compreendido como faturamento aquilo que faz parte da receita ou patrimônio do Estado.

Portanto, para faturamento bruto ser equivalente a receita bruta, não pode ser qualquer entrada de dinheiro, mas contrapartida econômica auferida como riqueza própria, em consequência do desempenho de suas atividades típicas, devendo o ingresso de dinheiro integrar o patrimônio da entidade que a recebe, conforme lições de Geraldo Ataliba:

O conceito de “receita” refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda a entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer a entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe. (ATALIBA, p. 81)

Esse entendimento se alinha ao entendimento também estabelecido em Repercussão Geral no RE nº 606.107, já citado, em que foi reconhecido que “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”.⁷

Logo, faturamento bruto é composto por aqueles valores que entram no caixa da empresa e lá permanecem, devendo necessariamente ser excluída receita pública estadual, no caso, ICMS, que, aliás, é efetivamente recolhido para o Fisco.

Até porque, apesar de a empresa receber valores monetários em seus cofres, absolutamente não fatura receita pública estadual, muito menos obtém receitas, pois o ICMS, como exemplo, não lhe traz riquezas novas.

⁷ RE nº 606107, Relatora: Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 22.05.2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral – Mérito, DJe-231, 25 nov. 2013.

O clássico ensinamento do jurista Aliomar Baleeiro acerca das entradas e ingressos defende que nem todo ingresso é receita pública:

As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como “entradas” ou “ingressos”. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de “movimento 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 [...].

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo. (BALEEIRO, 1981, p. 116)

Parafraseando Baleeiro, o valor do ICMS que entra no caixa da empresa e é efetivamente recolhido para o Fisco não amplia seu patrimônio, não acrescentando seu vulto como elemento novo e positivo, razão pela qual não é receita bruta, e sequer faturamento bruto.

Do exposto, são aplicáveis as lições do jurista Roque Antonio Carrazza, que, em parecer, entendeu que não há como integrar tais valores na base de cálculo do faturamento bruto, sendo que no caso concreto analisado, tratava sobre base de cálculo do PIS e COFINS, exatamente como discutido no RE nº 574.706:

Do exposto, segue-se com a força irresistível dos raciocínios lógicos, que não há como integrar tais valores na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob pena da Consulente ser compelida (indevidamente) a calcular tais exações sobre meros ingressos, realidades econômicas que não subsumem ao conceito de faturamento.

Reiterando a idéia, a parcela correspondente aos repasses de que aqui estamos cogitando, não tem natureza de faturamento, mas de simples ingressos (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo, quer do PIS, quer da COFINS. (CARRAZZA, 2013, p. 104)

A respeito do tema, também foi citado voto do Ministro Luiz Gallotti no RE nº 71.758, ressaltando que se a lei chamar de renda o que não é, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição:

Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.

(RE nº 71758, Relator: Thompson Flores, Tribunal Pleno, julgado em 14.06.1972, DJ, 31 ago. 1973)

Dessa forma, o ICMS efetivamente recolhido para o Fisco não pode ser considerado receita bruta, e sequer faturamento bruto.

Podem ser destacados alguns artigos previstos na legislação infraconstitucional que abordam o conceito de receita bruta, incluindo tributos: art. 187 da Lei nº 6.404/1976, art. 208 do Regulamento do Imposto de Renda, art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991 e art. 52 da Lei nº 12.973/2014:

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;

Art. 208. A *receita bruta* compreende (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, *caput*):

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 do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do *caput*.

§1º A *receita líquida* será a *receita bruta diminuída* de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §1º):

III - *tributos sobre ela incidentes*; e

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a *receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço* de qualquer natureza.

Art. 52. A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar com as seguintes alterações: (Vigência)

“Art. 3º O *faturamento* a que se refere o art. 2º *compreende a receita bruta* de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.”

Contudo, já foi demonstrado que qualquer ato infraconstitucional, seja lei ordinária ou complementar, deve se submeter à Constituição Federal, em atenção ao princípio da hierarquia das normas.

Inclusive, o TRF-5 já reconheceu que a interpretação da Lei nº 12.973/2014 deve ser realizada de acordo com a tese sufragada pelo STF:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO INCLUSÃO DO ISS NAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. RE Nº 574.706/PR. SIMILARIDADE ESTRUTURAL DOS IMPOSTOS. COMPENSAÇÃO. OBSERVÂNCIA DA MODULAÇÃO DE EFEITOS REALIZADA PELO STF. [...] 11. A distinção de técnicas de apuração demonstra a inadequação, também em relação ao ISS, da transposição irrefletida

da extensão da abrangência do *conceito de renda bruta estabelecido pela novel disciplina inscrita na Lei nº 12.973/2014, de modo a prevalecer a tese sufragada pelo STF*. 12. Desse modo, a interpretação que se deve dar aos dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2002, com as alterações dadas Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, quando definem a receita bruta como o somatório das receitas auferidas pelo contribuinte, é no sentido de que somente podem abarcar aquilo que efetivamente ingressa na disponibilidade patrimonial do obrigado pelo PIS e pela COFINS. 13. Demais disso, acolher entendimento diverso corresponderia a outorgar poderes ao legislador excessivamente abrangentes para definir as bases de cálculo dos tributos, pondo em cheque as garantias constitucionais do contribuinte, tracejadas nas limitações impostas à competência tributária, advertência de todo modo expressa na seguinte manifestação do Ministro Celso Mello: “Se a lei pudesse chamar de faturamento o que faturamento não é, e a toda evidência empresas não faturam ICMS, cairia por terra o rígido esquema de proteção ao contribuinte traçado pela Constituição Federal.” (RE nº 574.706/PR) 14. Nesse contexto, é oportuno ressaltar que o julgamento proferido pelo STF no RE nº 574.706/PR, em sede de repercussão geral, denota o reconhecimento da inadequação material, em face da CRFB/88, de toda norma infraconstitucional cujo teor conduza à possibilidade de inclusão do valor do ICMS na composição das bases de cálculo do PIS e da COFINS, sendo absolutamente irrelevante, em vista dessa inferência, que naquela assentada tenha sido feita menção expressa à superveniência da Lei nº 12.973/2014. Mais uma vez, importa consignar que esse entendimento se aplica ao ISS, considerando a similaridade estrutural do imposto aludido com o ICMS. 15. É dizer, se à luz da CRFB/88 o STF fixou o entendimento de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, não se afigura bastante para alterar essa inteligência a mera previsão subsequente da ampliação da base de cálculo em norma de hierarquia inferior com o propósito de incluir o tributo estadual no cômputo das contribuições sociais aludidas, considerando que ao contribuinte é assegurado submeter-se à tributação em base materiais estritamente demarcadas pelo texto constitucional [...]

21. Apelação, em parte, provida para declarar como indevida a inclusão do ISS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS e assegurar o direito da impetrante a compensar administrativamente os valores recolhidos indevidamente, após o trânsito em julgado e com a observância da modulação temporal de efeitos estabelecida pelo STF no bojo do julgamento dos embargos declaratórios no RE nº 574.706/PR.

(Processo: 08136685020214058000, Apelação Cível, Desembargador Federal Fernando Braga Damasceno, 3ª Turma, julgamento: 28.04.2022)

Desse modo, a interpretação que se deve dar aos dispositivos da Lei nº 6.404/1976, do Regulamento do Imposto de Renda, da Lei Complementar nº 70/1991 e da Lei nº 12.973/2014, como exemplo, quando definem a receita

bruta como o somatório das receitas auferidas pelo contribuinte, é no sentido de que somente podem abarcar aquilo que efetivamente ingressa na disponibilidade patrimonial da empresa.

Demais disso, acolher entendimento diverso corresponderia a outorgar poderes ao legislador excessivamente abrangentes para definir as bases de cálculo dos tributos, pondo em xeque as garantias constitucionais do contribuinte, tracejadas nas limitações impostas à competência tributária.

8 Antinomia de normas

Também é necessário ressaltar a antinomia entre as normas aplicadas pelo Cade e a Controladoria-Geral da União (CGU), pois, diferentemente da Lei nº 12.529/2011 (art. 37, I), a Lei nº 12.846/2013, que é mais recente, é expressa em excluir os tributos do conceito de faturamento bruto para fins de imposição de penalidades (art. 6º, I).

Inclusive, a Advocacia-Geral da União (AGU) em conjunto com a CGU aprovaram metodologia de cálculo da multa da Lei nº 12.846/2013, por meio da edição da Instrução Normativa nº 2/2018, esclarecendo que o conceito de faturamento bruto seria aquele dado pela Instrução Normativa nº 1/2015, que, por sua vez, faz remissão à legislação tributária – Decreto-Lei nº 1.598/1977.

6. Para fins desta Instrução Normativa, consideram-se as seguintes definições:

c) *Faturamento bruto* – conforme definido na Instrução Normativa CGU nº 01, de 7 de abril de 2015.

Art. 1º Para o cálculo da multa a que se refere o inciso I do art. 6º da Lei nº 12.846, de 2013, o *faturamento bruto compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.*

Ou seja, a Lei nº 12.846/2013 aplica a legislação tributária para definir o conceito de faturamento, reiterando o entendimento de que independente se a discussão envolver crédito tributário ou não tributário (sanção), a lei deve se submeter ao conceito constitucional.

Assim, apesar de a CGU já ter reconhecido a aplicação do entendimento do Tema nº 69 da Repercussão Geral nos acordos de leniência celebrados sob a égide da Lei Anticorrupção, o Cade tem resistido à exclusão do ICMS em seus casos.

Sobre o tema, necessário ressaltar que a multa imposta pela CGU no âmbito de responsabilização administrativa em acordos de leniência tem a mesma natureza da multa imposta pelo Cade (são sanções administrativas destinadas a

promover a conformidade da empresa, com repercussão positiva, de forma mediata ou imediata, no ambiente concorrencial).

Além do fato de as multas terem a mesma natureza da multa imposta, a redação dos dispositivos é semelhante, sendo evidente a antinomia.

Lei nº 12.529/2011 (Lei de Defesa da Concorrência)	Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção)
I - no caso de empresa, multa de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do valor do faturamento bruto da empresa, grupo ou conglomerado obtido, no último exercício anterior à instauração do processo administrativo, no ramo de atividade empresarial em que ocorreu a infração, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação	I - multa, no valor de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação

A antinomia nada mais é que um conflito entre duas ou mais normas de um mesmo ordenamento jurídico, mas que são incompatíveis entre si, gerando conflitos de aplicação.

No caso em que duas normas são idênticas, como a Lei de Defesa da Concorrência e Lei Anticorrupção, mas com um conceito diferente, divergente de conceito constitucional, há antinomia material.

Portanto, a Lei de Defesa da Concorrência, bem como sua interpretação conforme o guia do Cade, é incompatível com a Constituição, nos termos da interpretação dada pelo STF, que define que os tributos não devem ser incluídos no conceito de faturamento bruto da empresa.

Assim, tal antinomia deve ser purgada no sistema jurídico, conforme lições de Maria Helena Diniz:

A antinomia representa o conflito entre duas normas, entre dois princípios, entre uma norma e um princípio geral de direito em sua aplicação prática a um caso particular.

A antinomia é um fenômeno muito comum entre nós ante a incrível multiplicação de leis. É um problema que se situa ao nível da estrutura do sistema jurídico (criado pelo jurista), que, submetido ao princípio da não-contradição, deverá ser coerente. *A coerência lógica do sistema é exigência fundamental, como já dissemos, do princípio da unidade do sistema jurídico.* Por conseguinte, a ciência do direito deve procurar purgar o sistema de qualquer contradição, indicando os critérios para solução dos conflitos normativos e tentando harmonizar os textos legais. (DINIZ, 1998, p. 15)

Isso porque deve ser mantida a coerência lógica do sistema, sendo que, nesse conceito de unidade do sistema jurídico, normas que possuem a mesma natureza devem aplicar os mesmos conceitos. Até porque já foi demonstrado que o conceito de faturamento bruto é único.

E mais! Recentemente o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 1.159/2023 (MP nº 1.159/2023), resignando-se ao entendimento do STF acerca da não inclusão de faturamento de ente público no conceito constitucional de faturamento das empresas.

Na justificativa, o Fernando Haddad reconheceu a aplicabilidade do RE nº 574.706 em todas as hipóteses:

É cediço que a Decisão do STF no âmbito do RE nº 574.706 com relação à exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins possui repercussão geral e não afastou sua aplicabilidade em nenhuma hipótese, ou seja, em nenhuma hipótese o ICMS poderá integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. (BRASIL, 2023, p. 4)

Portanto, hoje, nem mesmo o Governo Federal resiste à compreensão de que deve ser excluído o ICMS da compreensão de faturamento.

Nesse sentido, a Lei de Defesa da Concorrência deve se adequar ao conceito constitucional e aplicar o conceito definido na Lei Anticorrupção. Em outras palavras, deve-se aplicar a norma mais favorável à proteção dos direitos fundamentais e à realização dos valores constitucionais.

Dessa forma, deve ser sanado conflito entre normas e reformulado o entendimento do Cade e do Procon-SP, a fim de “alcançar um sistema harmônico, atendendo aos postulados de capacidade total de explicação, ausência de contradições lógicas e aplicabilidade fecunda do direito a casos concretos” (DINIZ, 1998, p. 15), sendo excluídos os tributos da base de cálculo da multa imposta sobre o faturamento bruto.

9 Violação ao princípio da isonomia

Por fim, o entendimento do Cade e Procon-SP viola o princípio da isonomia, pois, além de aplicar entendimento divergente da CGU, condena interessados com base em tratamento anti-isonômico e mais gravoso, considerando base de cálculo que viola conceito constitucional de faturamento e diversos entendimentos da Administração Pública.

A Receita Federal do Brasil, órgão máximo do Poder Executivo com competência para dispor sobre conceitos contábeis, seguiu o provimento vinculativo do

STF (Tema nº 69 da RG) e publicou o Parecer COSIT nº 10/2021, com a seguinte ementa:

EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. BASE DE CREDITAMENTO. REPERCUSSÕES DA DECISÃO DO STF.

Tendo em vista a decisão do RE nº 574.706 pelo STF e dos respectivos embargos declaratórios, tem-se que: Na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a venda, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria. Na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep a compensar, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria.

Em síntese, em relação ao conceito de faturamento, foi destacado que, “como o ICMS não integra o faturamento por não ser parte do preço do produto, já que somente transita na caixa da empresa para ser recolhido aos cofres públicos, o valor destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo das referidas contribuições”.

Logo, a própria Receita Federal reconhece que o ICMS não compõe o preço da mercadoria e, portanto, não é faturamento, como assim delineado pelo pronunciamento vinculativo constitucional do STF.

No mesmo sentido, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional já autorizou a dispensa de contestar e recorrer nas discussões que envolvem o Tema nº 574.706, nos termos do Parecer SEI nº 14.483/2021/ME:

Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. *Julgamento do Tema nº 69 de Repercussão Geral, com fixação da tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”.*

Apreciação dos embargos de declaração opostos pela União, acolhidos apenas para modular a decisão de mérito, cujos efeitos haverão de se dar após 15/03/2017, data da sessão de julgamento do mérito.

Tese definida em sendo desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer e conformação das atividades administrativas com fulcro no art. 19, VI, “a”, c/c art. 19-A, III, e §1º da Lei nº 10.522, de 2002.

Manifestação Explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014, e art. 19, VI, “a” c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002. Processo SEI nº 10951.105735/2021-76

Ou seja, há uma disparidade entre a adoção do entendimento do STF no RE nº 574.706, pois alguns órgãos se submetem ao paradigma, como a Receita

Federal (Parecer COSIT nº 10/2021) e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Parecer SEI nº 14.483/2021/ME), mas o Cade e Procon-SP não.

O princípio da isonomia é um dos pilares do Estado Democrático de Direito e estabelece que todas as pessoas devem ser tratadas de forma igualitária, sem qualquer tipo de discriminação. Quando o Cade e Procon-SP aplicam lei que diverge do entendimento da Administração Pública, há violação a tal princípio, pois cria situações de desigualdade e discriminação entre os administrados.

O Presidente do Cade se manifestou na Solicitação do Congresso Nacional nº 012.269/2022-0, em trâmite no TCU, indicando que, mesmo não havendo estudo específico relativo à Lei nº 13.874/2019, “constatam-se, no entanto, notas técnicas de advocacia da concorrência que tem utilizado nas análises princípios da referida lei”.

É incoerente o Cade indicar que aplica a Lei de Liberdade Econômica, que exige tratamento isonômico e utilização dos mesmos critérios de interpretação adotados em decisões administrativas análogas anteriores (art. 3º, IV), e ainda assim aplicar conceito de faturamento que diverge de precedente vinculante.

Dessa forma, o entendimento do Cade e Procon-SP violam o princípio da isonomia, pois diverge de entendimento da Receita Federal, PGFN, CGU e do próprio Governo Federal na MP nº 1.159/2023, que se submetem ao entendimento do STF no RE nº 574.706 (Tema nº 69 da Repercussão Geral).

10 Conclusões

Ao analisar o RE nº 574.706 (Tema nº 69 da Repercussão Geral) e interpretar o art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, concluindo que “o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública”,⁸ o Supremo Tribunal Federal não definiu um conceito legal, mas sim um conceito constitucional de faturamento, em que todas as leis ordinárias e complementares buscam o seu fundamento de validade.

Dessa forma, a Administração Pública deve aplicar o conceito constitucional de faturamento em qualquer cenário de ato infraconstitucional e infralegal, sob pena de violação ao art. 37 da Constituição Federal, art. 927, III, do CPC e ao princípio da isonomia, bem como de que seja configurada antinomia.

Até porque, em atenção ao princípio da hierarquia das normas e ao sistema de direito posto, bem como aos princípios da unicidade do direito, isonomia, segurança jurídica e devido processo legal material, todos os conceitos jurídicos restam estabelecidos, construídos pelo Texto Constitucional.

⁸ RE nº 574706, Relatora: Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15.03.2017, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral – Mérito, *DJe*-223, 02 out. 2017.

Considerando que o Supremo Tribunal Federal é o guardião da Carta Maior, nos termos do art. 102, *caput*, da Constituição Federal, todos os órgãos da Administração Pública devem observar os acórdãos de julgamento de recursos extraordinários repetitivos, sendo passível de ajuizamento de Reclamação, nos termos do art. 988, II, do CPC.

Logo, deve ser considerado ilegal todos os atos da Administração Pública que aplicam multa sob o faturamento bruto, incluindo o ICMS, pois o tributo não deve compor a base de cálculo da receita própria do contribuinte para sujeição à pena.

Isso porque foi estabelecido conceito constitucional de faturamento no julgamento do Tema nº 69 da Repercussão Geral, sendo definido que da sua base de cálculo deve necessariamente excluir receitas públicas do Estado, que, aliás, foram efetivamente recolhidas para o Fisco.

Nesse sentido, a título de exemplo, deve ser considerado ilegais atos do Cade e do Procon-SP que incluem o ICMS na base de cálculo do faturamento bruto para aplicar multa, pois contrariam o conceito constitucional de faturamento estabelecido pelo STF no RE nº 574.706.

Até porque, conforme lições de Roque Carrazza, “mudando-se a base de cálculo possível do tributo, fatalmente se acaba por instituir exação diversa daquela que a pessoa política é competente para criar, nos termos da Carta Suprema. Em síntese, descaracterizada a base de cálculo, descaracterizado estará o tributo” (CARRAZZA, 2013, p. 87).

Esse entendimento é aplicado por analogia ao crédito não tributário, pois descaracterizada a base de cálculo do faturamento bruto da empresa, descaracterizado estará a multa imposta.

Ademais, tais atos ilegais contrariam também o entendimento de outros órgãos da Administração que se submetem ao paradigma, como a Receita Federal (Parecer COSIT nº 10/2021), Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Parecer SEI nº 14.483/2021/ME), Controladoria-Geral da União (Lei nº 12.846/2013) e do próprio Governo Federal (MP nº 1.159/2023).

Portanto, para aplicar qualquer penalidade pecuniária (multa) que utiliza como base de cálculo o faturamento bruto da empresa, a Administração Pública deve utilizar o conceito constitucional de faturamento bruto estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 574.706 (Tema nº 69 da Repercussão Geral), independentemente de ser crédito tributário ou não tributário (sanção), em qualquer cenário de ato infralegal e infraconstitucional, seja lei ordinária ou complementar, tendo em vista a submissão à Constituição Federal e considerando o sistema processual brasileiro de vinculação dos precedentes.

Application of the Constitutional Concept of Gross Revenue Delimited in RE nº 574.706

Abstract: To apply a fine that uses the company's gross revenue as the calculation basis, the Public Administration must use the constitutional concept of gross revenues established by the Federal Supreme Court in the judgment of RE nº 574.706 (Theme No. 69 of the General Repercussion), regardless of whether it is a tax matter or not, in any scenario of infra-constitutional and infralegal act.

Keywords: Fine. Calculation Basis. Gross revenue. General Repercussion. Federal Supreme Court. Principle of Legality. Principle of Hierarchy. Binding Precedents. Principle of Isonomy.

Referências

ABBOUD, Georges. *Processo constitucional brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2021.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 12ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011.

ATALIBA, Geraldo. ISS: base impositiva. In: *Estudos e pareceres de direito tributário*. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BRASIL. Congresso Nacional. *Medida Provisória nº 1159, de 2023*. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155689>.

BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. *Guia para envio de dados ao departamento de estudos econômicos do Cade*. Brasília: Cade, 2019. Disponível em: https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/guias-do-cade/guia-para-envio-de-dados-ao-dee-do-cade_final_site.pdf.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. *Instrução Normativa nº 1, de 07 de abril de 2015*. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33691>

BRASIL. Controladoria-Geral da União. *Instrução Normativa nº 2, de 16 de maio de 2018*. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33688?mode=full>.

BRASIL. Ministério da Economia. *Parecer SEI nº 14.483/2021/ME*. Disponível em: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:BSHnrAEYb5wJ:https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-14483-2021.pdf&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>.

BRASIL. *Novo código de processo civil*. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRASIL. Presidência da República. *Decreto nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm.

BRASIL. Presidência da República. *Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2346.htm.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11417.htm

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 12.846, de 1 de agosto de 2013*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm.

BRASIL. Procon-SP. *Portaria Normativa nº 26, de 15 de agosto de 2006*. Disponível em: <https://www.procon.sp.gov.br/portaria-normativa-no-26/#:~:text=Artigo%201%C2%BA%20%E2%80%93%20Ser%C3%A1%20adotado%20o,como%20em%20outros%20diplomas%20legais.>

BRASIL. Receita Federal. *Parecer COSIT nº 10, de 1ª de julho de 2021*. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/rfb-arecer-cosit-n-de-2021/>.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Cooperativa dos usuários de aeronave em regime de propriedade compartilhada – sua natureza jurídica de verdadeira cooperativa – não incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre os valores recebidos dos associados, em ressarcimento às despesas inerentes a prática de atos cooperativos típicos – Questões conexas*. Parecer para o escritório Motta Fernandes Rocha Advogados. São Paulo: 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*. Fundamentos jurídicos da incidência. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada, processo estrutural e tutela provisória*. 15. ed. Salvador: Juspodivm, 2020.

DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. 3. ed. São Paulo, Saraiva, 1998.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1986.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. *Opinião doutrinária*. Pesquisa Processual SEI Processo Administrativo nº 08700.003390/2016-60. Disponível em: www.cade.gov.br.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 19. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de P. Parecer jurídico. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 20, n. 116, p. 85-129, mar./abr. 2022.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves; RIBEIRO, Gabriella Alencar. Aplicação do conceito constitucional de faturamento bruto delimitado no RE nº 574.706. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 21, n. 123, p. 89-124, maio/jun. 2023.
