

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**ISSQN NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS:
(IN)APLICABILIDADE DA “TESE DO SÉCULO” AO CASO E DISCUSSÕES
SOBRE OS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS DE FATURAMENTO E DE
RECEITA EM OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA E DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

PEDRO HENRIQUE FERREIRA DUTRA DO VALLE

RIO DE JANEIRO

2024

PEDRO HENRIQUE FERREIRA DUTRA DO VALLE

**ISSQN NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS:
(IN)APLICABILIDADE DA “TESE DO SÉCULO” AO CASO E DISCUSSÕES
SOBRE OS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS DE FATURAMENTO E DE
RECEITA EM OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA E DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

RIO DE JANEIRO

2024

CIP - Catalogação na Publicação

V181i Valle, Pedro Henrique Ferreira Dutra do
ISSQN NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS
E DA COFINS: (IN)APLICABILIDADE DA "TESE DO SÉCULO" AO
CASO E DISCUSSÕES SOBRE OS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS
DE FATURAMENTO E DE RECEITA EM OBSERVÂNCIA AOS
PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA
IGUALDADE TRIBUTÁRIA / Pedro Henrique Ferreira
Dutra do Valle. -- Rio de Janeiro, 2024.
71 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2024.

1. Tese do século. 2. ISS na base de cálculo do
PIS e da COFINS. 3. Receita e faturamento. 4.
Princípio da igualdade tributária. 5. Princípio da
capacidade contributiva. I. Maneira, Eduardo,
orient. II. Título.

PEDRO HENRIQUE FERREIRA DUTRA DO VALLE

**ISSQN NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS:
(IN)APLICABILIDADE DA “TESE DO SÉCULO” AO CASO E DISCUSSÕES
SOBRE OS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS DE FATURAMENTO E DE
RECEITA EM OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA E DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Data de Aprovação: 18 / 06 / 2024.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Eduardo Maneira – Orientador

Daniel Serra Lima

Daniel Lannes

RIO DE JANEIRO

2024

AGRADECIMENTOS

A Deus. A meus Orixás.

Ao Vovô (Sebastião). À Vovó (Marly). E a meu tio Robinho. E a meu Pai (André).

À minha Família.

À Irismarceli, minha Rainha. A Kayke André, meu Irmão de sangue e de alma, meu melhor amigo. A Cristiano, que não divide o mesmo sangue comigo apenas por uma questão de detalhe do destino. Para Lola, Salah e Brankinha.

E à minha tia Rita e a meu tio Ivan.

A absolutamente todos os meus Amigos, os quais, graças a Deus, sequer posso cogitar me dar ao trabalho de tentar listá-los todos. A vocês. A você.

Ao Colégio Pedro II e à Faculdade Nacional de Direito, instituições elementares para minha formação enquanto jurista e cidadão. Obrigado a todos os Professores que passaram pela minha trajetória; esse trabalho de conclusão de curso é para vocês.

E ao Flamengo.

Vovô.

Essa é a primeira vez que eu resolvo enfrentar o receio de olhar para dentro de mim de verdade e escrever pensando no senhor. Escrever para o senhor. Logo menos eu estou aí no plano dos céus para abraçar (novamente) o senhor e podermos falar: valeu a pena. E falar sobre tudo, como fazemos dia após dia. Porque, às vezes, sem o senhor por aqui, parece que não faz mais sentido. Mas eu sei que o senhor não ia gostar que eu pensasse assim, então só tenho prosseguido, dando conta das coisas por aqui, mas ansiando pelo momento de reencontrá-lo e poder contar como foi meu dia, o que eu tenho ouvido, o que eu tenho feito. Não será mais no plano terreno, faz parte do ciclo da vida. E também não vai ser nesse plano que o senhor vai poder pegar seus bisnetos no colo. Também faz parte. Cabe a mim, enquanto viver em terra,

agradecer a Deus por ter feito do homem mais doce, amoroso, gentil, inteligente, carismático do mundo meu avô, meu pai por tantos anos, a pessoa que me inspirou a ser quem eu tento ser em minha melhor versão. E carregar seu legado. E eu prometo que vou. Sou grato por ter o privilégio de poder pensar no senhor todos os dias, e isso vai se estender até o dia em que nos reencontrarmos. Livres como um pássaro, a melhor coisa a ser. Sigo por aqui lendo os Salmos 23, 30 e 121 todos os dias, como o senhor me mandou. Levando a Bíblia na mochila, como o senhor sempre me falava. E, como eu sempre insistia quando o senhor me perguntava – pelo menos uma vez por semana –, vou me formar no tempo prometido: metade desse ano. Pelo menos deu tempo de o senhor ver (com muito orgulho) a minha aprovação na OAB. Eu te amo mais do que tudo, sinto mais falta do senhor do que eu jamais poderia verbalizar, não vejo a hora de te reencontrar. Todos os dias eu beijo a sua Bíblia, o seu relógio, a sua pulseira, o violão que o senhor me deu e as suas fotos, pensando no carinho que, graças a Deus, eu fui capaz de entregar ao senhor. Carinho que nada mais foi (e é, e sempre será) senão a herança que Deus lhe deu como presente ao homem maravilhoso que o senhor foi ao longo da vida em terra. Vida que continua depois daqui, tenho certeza. Certeza de que nós iremos nos reencontrar. Reencontrá-lo é o que eu mais quero. Quero dizer que te amo. Te amo. Te amo.

It's the next best thing to be

Free as a Bird

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso objetiva analisar, através da pesquisa exploratória bibliográfica e documental, a aplicabilidade da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito do tema nº 69 da repercussão geral (“tese do século”) ao caso do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. No aludido julgamento, a Suprema Corte brasileira concluiu, em síntese, ser inconstitucional a inclusão dos valores de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), destacados pelos contribuintes em suas respectivas operações, na base de cálculo da tributação das contribuições ao PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), sob fundamento de que tais valores não corresponderiam aos conceitos de receita bruta ou de faturamento aptos a integrar a base de cálculo. Assim, o contribuinte brasileiro levou à litigância judicial a aplicabilidade dessa premissa jurídica ao caso do ISSQN, sob mesmos fundamentos. O STF também recebeu essa discussão sob a sistemática da repercussão geral (tema nº 118), que, por ora, pende de julgamento. Sem embargo, o estudo dessa hipótese perpassa, necessariamente, pela análise dos aspectos jurídico-fiscais dos tributos envolvidos na discussão, bem como dos conceitos constitucionais de faturamento e de receita, que serão objetos desse trabalho.

Palavras-chave: tese do século; ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS; receita e faturamento; princípio da igualdade tributária; princípio da capacidade contributiva.

ABSTRACT

This final paper aims to analyze, through exploratory bibliographic and documentary research, the applicability of the thesis established by the Brazilian Supreme Federal Court in theme nº 69 of general repercussion (the "century thesis") to the Tax on Services of Any Nature ("ISSQN"). In said judgment, the Brazilian Supreme Court concluded that the inclusion of "ICMS" (Tax on Circulation of Goods and Services) amounts, highlighted by taxpayers in their respective operations, in the calculation base for "PIS" (Social Integration Program) and "COFINS" (Contribution for the Financing of Social Security) contributions, is unconstitutional. This is based on the premise that such values do not correspond to the concepts of gross revenue or turnover capable of integrating the calculation base. Brazilian taxpayers have thus brought this legal premise into judicial litigation regarding its applicability to the ISSQN case, under similar grounds. The Supreme Court has also received this discussion under the systematics of general repercussion (theme nº. 118), which is currently pending judgment. Nonetheless, the study of this hypothesis necessarily involves the analysis of the legal-tax aspects of the taxes involved in the discussion, as well as the constitutional concepts of turnover and revenue, which will be the focus of this work.

Keywords: Thesis of the century; ISS in the calculation base of PIS and COFINS; revenue and turnover; principle of tax equality; principle of contributory capacity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 – ASPECTOS JURÍDICOS DO ISSQN (IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA)	14
1.1 Breves considerações conceituais acerca dos tributos	14
1.2 Definição legal e natureza jurídica do ISSQN	18
1.2.1 Discussão acerca da cumulatividade do ISSQN	21
1.3 Breves comentários sobre os aspectos contábeis do ISSQN: mero ingresso de caixa	23
CAPÍTULO 2 – CONCEITO DE RECEITA PARA FINS DE DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS	25
2.1 Aspectos jurídicos das contribuições ao PIS e da COFINS	25
2.2 Histórico legislativo do PIS/COFINS	25
2.2.1 Novo cenário introduzido pela Lei nº 12.973/2014	29
2.3 PIS e COFINS sob os regimes da cumulatividade e da não-cumulatividade	32
2.3.1 Estudo de discussões específicas advindas da não-cumulatividade do PIS/COFINS: conceito de “insumo” para fins de creditamento do tributo	34
2.4 Conceitos constitucionais de faturamento e de receita e delimitação do escopo de incidência do PIS/COFINS	37
CAPÍTULO 3 – A TESE DO SÉCULO: EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS	42
3.1 Tema nº 313 dos recursos repetitivos: análise da fundamentação firmada pelo STJ	42
3.2 Tema nº 69 da repercussão geral (RE nº 574.706): inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS	49
CAPÍTULO 4 – CONSTITUCIONALIDADE DO ISSQN NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS E PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA IGUALDADE	53
4.1 Aplicabilidade das premissas da "tese do século" <i>in casu</i> – Tema nº 118 da repercussão geral (RE nº 592.616)	53
4.2 Observância aos princípios constitucionais-tributários da capacidade contributiva e da igualdade tributária	56
CONSIDERAÇÕES FINAIS	60

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS64

INTRODUÇÃO

As contribuições sociais ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), inauguradas no ordenamento jurídico-tributário brasileiro, respectivamente, em 1970 – com a criação do PIS e do Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), respectivamente através das leis complementares nº 07/1970 e 08/1970 – e em 1991 – através da lei complementar nº 70/1991 – são tributos que, em linhas gerais, incidem sobre a receita ou o faturamento de pessoas jurídicas, nos termos dispostos pelo artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CFRB/88)¹.

Veja-se a transcrição do referido comando constitucional:

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.

Ocorre que os conceitos jurídicos de “receita” e de “faturamento”, para fins de auferimento das referidas contribuições sociais, sofreram, ao longo do tempo, significativas alterações sob os prismas constitucionais e legislativos, o que fez com que o contribuinte se deparasse com reiteradas situações de insegurança jurídica.

Esse cenário se reflete, em muito, no contexto político-tributário pátrio, que outorga ao legislador brechas para a ampliação das hipóteses de incidência de determinados tributos, a depender do quão favorável seja o aumento da arrecadação daquele tributo.

Isso leva a um campo de constantes judicializações das demandas tributárias, frutos, ainda, da má gestão das entidades de administração pública federal, estadual e municipal brasileiras, aliada à insegurança jurídica conferida pelos frequentes debates de matéria tributária em sede legislativa.

¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

A legislação brasileira é complexa, o que pode gerar grande confusão e dificuldade na interpretação. As matérias tributárias, por exemplo, passam por muitas alterações, o que pode gerar um forte impacto tanto para os empresários quanto para os consumidores. O estudo aponta que das 443.236 normas tributárias editadas desde a promulgação da Constituição Federal, apenas 6,96%, ou seja, 30.837 estavam em vigor em 30 de setembro de 2021.²

Feita essa consideração, um dos maiores debates acerca das conceituações de “receita” e de “faturamento” para fins de correta apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS (PIS/COFINS) reside, justamente, na possibilidade (ou impossibilidade) de inclusão de determinados valores recebidos pelas empresas a título de tributos destacados em suas respectivas operações, como o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e o ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

Em suma, a sistemática de apuração e recolhimento desses tributos, por serem considerados indiretos – isto é, incidem efetivamente sobre transações da cadeia da atividade empresarial (transações de mercadorias e serviços), tendo o valor de custo de sua apuração efetivamente repassado ao consumidor final – faz com que, em dado momento da cadeia produtiva, os valores de tais impostos ingressem no caixa da pessoa jurídica, gerando saldo creditório, que pode ou não ser considerado como “faturamento” (ou como “receita”), a depender das perspectivas jurídicas e contábeis que se adote àquela análise.

Assim, o contribuinte brasileiro, *ad initio*, levou aos tribunais superiores – Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF) a discussão acerca da ilegalidade e inconstitucionalidade da inclusão dos valores de ICMS destacados por si em suas respectivas operações nas bases de cálculo do PIS/COFINS.

Essa discussão gerou uma importante controvérsia judicial, que, ao fim, culminou na pacificação da impossibilidade de inclusão do referido imposto nas bases de cálculo dessas contribuições, nos moldes da tese firmada pelo STF no tema nº 69 da repercussão geral (Recurso Extraordinário nº 574.706/PR), a chamada “tese do século”.

² RUAS, Danielle. **Mais de 6,7 milhões de normas foram editadas no Brasil em 33 anos, média de 563 por dia**. Portal Dedução, 7 de outubro de 2021. Disponível em: <<https://www.deducao.com.br/index.php/mais-de-67-milhoes-de-normas-foram-editadas-no-brasil-em-33-anos-media-de-563-por-dia/>>. Acesso em: 12/05/2024.

No entanto, a discussão ainda não logrou igual pacificação no tocante à inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS/COFINS. Destaca-se que o precípuo da subsistência da discussão acerca deste tributo reside, justamente, na análise dos conceitos de receita e de faturamento sob os prismas legal e constitucional, conforme será detalhado ao longo deste trabalho.

Essa controvérsia, inclusive, já se encontra em fase de contencioso superior, recebida pelo STF sob a sistemática dos temas de repercussão geral (tema nº 118). Não obstante, o que mais importa para a presente obra é a análise dos aspectos jurídicos das contribuições ao PIS e da COFINS, do ICMS e do ISS, bem como dos conceitos de “receita” e de “faturamento” sob os campos de observância legislativo, constitucional e jurisprudencial pátrio, para que, então, seja proposta uma reflexão acerca da possibilidade (ou ausência desta) de aplicação da “tese do século” à hipótese do ISS.

Ademais, serão consideradas, para a análise proposta, as balizas e parametrizações firmadas no sistema jurídico-tributário nacional pelos princípios constitucionais-tributários da capacidade contributiva e da igualdade.

Na primeira parte do trabalho – composta pelo segundo capítulo –, analisar-se-á o ISSQN sob o prisma jurídico, tecendo-se breve pontuação acerca dos aspectos contábeis inerentes a seu recolhimento.

Ato contínuo, a segunda parte do trabalho, correspondente ao terceiro capítulo, propor-se-á a debater os conceitos de receita e de faturamento para fins de apuração dos valores de contribuições ao PIS e da COFINS devidos aos cofres públicos. Na segunda parte, será realizado, também, um estudo acerca do histórico legislativo dessas contribuições.

A terceira parte, referente ao quarto capítulo, será destinada a averiguar a consolidação da chamada “tese do século”, explorando-se, para este fim, os debates jurisprudenciais firmados ao longo do tempo, até que fosse pacificado o tema nº 69 da repercussão geral. Ademais, serão analisadas as respectivas fundamentações adotadas pelo STF e pelo STJ nas jurisprudências analisadas.

A quarta parte, integrada pelo quinto capítulo, analisará a constitucionalidade da inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS/COFINS, sob a ótica dos princípios constitucionais-tributários da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

Por fim, o trabalho será finalizado através da análise crítica do tema nº 118 dos recursos repetitivos, ainda em trânsito no Superior Tribunal de Justiça, observando as discussões firmadas pelo contribuinte no âmbito de seus respectivos recursos especiais e a contrapartida apresentada pelo fisco federal para defender a possibilidade de inclusão dos valores de ISSQN na base de cálculo das contribuições ora discutidas. Ademais, será feita uma conclusão ao presente trabalho, propondo-se uma reflexão ao leitor acerca da insegurança jurídica que tais discussões carentes de pacificação proporcionam ao contribuinte pátrio, o que, por conseguinte, incorre em uma ampliação da carga tributária aos respectivos empreendimentos e ao consumidor final brasileiro.

CAPÍTULO 1 – ASPECTOS JURÍDICOS DO ISSQN (IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA)

1.1 Breves considerações conceituais acerca dos tributos

Antes de analisar-se as balizas jurídicas do imposto, é importante revisitar-se, de maneira breve, os conceitos de “tributo” e “imposto” sob a égide do ordenamento jurídico nacional.

Nos moldes do artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela lei nº 5.172 de 1996³, e recebido pela Constituição Federal de 1988 (CFRB/88) com *status* de lei complementar – isto porque, em observância ao artigo 146, inciso III, da CFRB/88, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária –, tributo é uma prestação pecuniária destinada aos cofres públicos, dotada dos seguintes elementos essenciais: (i) compulsoriedade, (ii) tangibilidade monetária, ou de valor assim exprimível, (iii) não-constituição de sanção de ato ilícito, (iv) legalidade – isto é, instituição e previsão por lei –, e (v) cobrança por atividade administrativa plenamente vinculada.

Em linhas sintetizadas, o caráter compulsório do tributo “resta evidente na medida em que a Constituição coloca a lei, que a todos obriga, como fonte da obrigação tributária” (PAULSEN, 2008, p. 26). Indo adiante, sua tangibilidade monetária pode ser assim explicada:

(...) Em todas as normas ali existentes, verifica-se que estamos cuidando de obrigações em dinheiro, tanto que há diversas referências à base de cálculo e à alíquota, bem como à distribuição de receitas e reserva de percentuais do seu produto para aplicação em tais ou quais áreas.⁴

Ainda segundo a doutrina de Paulsen, o racional de que o tributo não constitui sanção de ato ilícito advém do fato de que “não guardam as diversas espécies tributárias nenhuma relação com o cometimento de ilícitos pelo contribuinte” (PAULSEN, 2008, p. 27).

Acerca do aspecto da legalidade, é importante repisar-se, nesta obra, a ressalva que Paulsen faz, ao consignar que “o art. 3º do CTN, ao se referir à instituição por lei, refere-se a

³ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 25.

um requisito de validade e não de existência do tributo” (PAULSEN, 2008, p. 27). Isso porque a existência do tributo, no entendimento do doutrinador, estaria vinculada à compulsoriedade, enquanto a previsão legal seria tão somente um requisito de validade do instituto jurídico.

Por fim, quanto ao requisito da cobrança por atividade administrativa plenamente vinculada, Paulsen explica que “apenas pessoas jurídicas de direito público podem figurar como sujeito ativo de obrigação tributária” (PAULSEN, 2008, p. 28).

Feitas essas ponderações, sob a égide do gênero “tributo”, vigoram suas respectivas espécies (as chamadas “espécies tributárias”), quais sejam, os impostos, as contribuições especiais, as taxas, as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios. Ressalta-se que, ao presente trabalho, importa, especialmente, o desbravamento das duas primeiras espécies tributárias listadas.

A doutrina pátria é mansa ao reportar à Constituição o papel de tipificar a tipologia de cada tributo. A título de exemplo, é o excerto da doutrina de Alberto Xavier:

A Constituição não procedeu, pois, a uma classificação, mas a uma tipologia de tributos, definindo uns por características atinentes à estrutura (impostos, taxas), outros por características ligadas à função (contribuições), outros por traços referentes simultaneamente a um ou outro dos citados aspectos (contribuição de melhoria) e outros ainda por aspectos de regime jurídico alheio quer à estrutura, quer à função, como é o caso dos empréstimos compulsórios.⁵

Por outro lado, também é pacificado o entendimento de que cabe à lei, a ser posteriormente regulamentada pelos respectivos entes federativos competentes a cobrar aquele determinado tributo, a definição das chamadas “regras-matrizes de incidência tributária”, inaugurado pelo insigne estudioso jurídico-tributário brasileiro Paulo de Barros Carvalho:

Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará interromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.⁶

⁵ XAVIER, Alberto. **Temas de Direito Tributário**; Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1991, p. 26.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 248.

A regra-matriz de incidência tributária – que pode ser definida, também, como “hipótese de incidência tributária”, nos parâmetros observados por seu doutrinador inaugurador, observa os seguintes critérios *a priori*: material, espacial e temporal. Além desses, observa alguns critérios *a posteriori*, quais sejam: pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Explica-se.

A divisão entre critérios *a priori* e *a posteriori* de tal modo deve-se ao seguinte fator: primeiramente, define-se o campo de incidência do tributo com base naqueles critérios. Em seguida, comina-se a esse tributo a personalização e a quantificação de sua cobrança, com base nesses critérios.

O critério material nada mais é que a situação fático-jurídica que acarreta ao sujeito passivo a obrigação de pagar o tributo. Em outras palavras, é o objeto da incidência tributária. Quanto a isso, medita Carvalho:

Regressando ao tópico da transcendente importância do verbo, para a definição do antecedente da norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover) porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir.⁷

Adiante, os critérios espacial e temporário reportam à observância jurídica daqueles determinados fatos aptos a ensejar a responsabilização tributária sob os prismas do lugar e do tempo em que ocorreram.

Quanto aos critérios *a posteriori* da hipótese de incidência tributária – isto é, aqueles que devem ser considerados após sistematizadas (i) a materialidade, (ii) a espacialidade, e (iii) a temporalidade da incidência –, temos o critério pessoal, que definirá o responsável por cobrar o pagamento do tributo (sujeito ativo) e o obrigado a pagá-lo (sujeito passivo), e o critério quantitativo, quais sejam, a base de cálculo do tributo – que nada mais é senão reflexo quantitativo da materialidade do tributo – e a alíquota aplicável – tida como o mecanismo de viabilização monetária da obrigação fiscal.

⁷ *Ibidem*, 2005, p. 259.

Devidamente pontuados os entendimentos doutrinários supracitados, passemos às parametrizações específicas das contribuições e dos impostos.

As contribuições possuem como parâmetro a destinação à qual sua arrecadação se propõe. Em outros termos, a característica diferencial das contribuições encontra morada no fato de que sua arrecadação é destinada a uma finalidade específica. Quanto a isso, é importante dar luz à diferenciação que Leandro Paulsen faz entre as taxas e as contribuições, eis que ambas são destinadas a um propósito específico.

Não se trata de uma ação geral, a ser custeada por impostos, tampouco de uma situação específica e divisível, a ser custeada por taxa, mas de uma ação voltada a finalidades específicas, constitucionalmente destacadas como autorizadas de tributação que se refere a determinado grupo de contribuintes, de modo que se busca, destes, o seu custeio através de tributo que se denomina de contribuições.⁸

Veja-se que, na oração do doutrinador, diferentemente das taxas, as hipóteses de incidência das contribuições estão previstas em redação constitucional, e não residem em uma “situação específica e divisível”, mas sim, em uma finalidade específica associada a determinado sujeito passivo, nos moldes constitucionalmente previstos.

Já os impostos encontram previsão legal no artigo 16 do CTN, *in verbis*:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Em primeiro lugar, resta claro que o precípuo para a caracterização de um tributo como “imposto” reside no fato que sua arrecadação não está vinculada a uma destinação específica, mas, tão somente, a um determinado fato jurídico exercido pelo contribuinte que acarrete a obrigação de pagar a prestação pecuniária aos cofres públicos.

Impostos, finalmente, são receitas que o Estado cobra tendo em vista exclusivamente o interesse público da atividade desempenhada pelo governo sem levar em conta as vantagens que possam decorrer dessa atividade para os particulares ou mesmo a ausência de tais vantagens sob o ponto de vista individual.⁹

⁸ PAULSEN, *op. cit.*, 2008, p. 44.

⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 38.

Ademais, observa-se que o campo de incidência dos impostos tem estrita relação com a ação fática-jurídica específica, a ser praticada pelo seu respectivo contribuinte, determinante das bases da tributação, que, desta maneira, pode recair sobre a renda (*exempli gratia* Imposto de Renda – IR), a produção (e.g. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI), o patrimônio (e.g. Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações – ITCMD, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR), o comércio exterior (e.g. Imposto de Importação – II – e Imposto de Exportação – IE) e, enfim, sobre a circulação (e.g. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, além das contribuições sociais ao PIS e da COFINS).

1.2 Definição legal e natureza jurídica do ISSQN

1.2.1 Análise da regra-matriz de incidência tributária do ISSQN

O ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza –, ou apenas “ISS”, é um imposto cuja arrecadação é de competência municipal, instituído no ordenamento legislativo brasileiro pela lei complementar nº 116, de 2003 (LC nº 116/03). Veja-se seu artigo inaugural:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.¹⁰

¹⁰ BRASIL. **Lei nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

Da leitura do dispositivo vestibular do ISSQN, temos que seu aspecto material advém da prestação de serviços (listados no âmbito da lista anexa à LC nº 116/03), que se dê em determinada municipalidade dentro do território brasileiro (daí, seu aspecto espacial). O aspecto temporal, por sua vez, reflete-se no momento da prestação daquele determinado serviço.

No que concerne à materialidade do ISSQN, é importante trazer-se à baila algumas discussões acerca do conceito de “serviço” para fins de observação da legalidade e da constitucionalidade de sua incidência, especialmente no tocante à apuração da base de cálculo do montante a ser recolhido a tal título.

Nesse sentido, Barreto pontua que “Do exame sistemático da Constituição (...) serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial” (BARRETO, 2009, p. 64)¹¹.

Deparado com a questão, o STF editou a Súmula Vinculante nº 31 (definida no âmbito do julgamento do Recurso Extraordinário nº 626.706, consignando que “é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviços.”¹² Para tanto, o racional adotado pelo Excelso Pretório foi de que “serviço” corresponde a uma obrigação de fazer, enquanto a locação contempla uma obrigação de dar o bem. Desse modo:

O ISS recai, pois, sobre a prestação de serviços, ou melhor, sobre a transferência onerosa de um bem imaterial a terceiro, não sobre a simples atividade. No entendimento do colendo STF, aquele que somente transporta pessoas ou bens para si próprio não presta serviços, não provoca a incidência do ISS, pois apenas o transporte para terceiro é que representa a prestação de serviços, venda de um bem imaterial, provocadora da incidência do imposto. (...) ¹³

Ademais, a própria legislação complementar disciplinadora do imposto regimenta que, nas hipóteses de prestação de serviços compostos também pelo fornecimento de materiais, o valor da operação referente a tal parcela será deduzido da base de cálculo do ISSQN. É o que se depreende, e.g., do item nº 14.03 da lista anexa:

¹¹ BARRETO, Aires F. **ISS NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 64.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 31**. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula31/false>> Acesso em: 12/05/2024.

¹³ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 46.

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).¹⁴

Muito embora os serviços submetidos à incidência do ISSQN sejam aqueles elencados pela lista anexa da LC nº 116/03, de acordo com Baleeiro (1971, *apud* MARTINS, 2017, p. 75), a referida lista admite uma ampliação interpretativa, de modo a onerar serviços que, ainda que nela não se encontrem, sejam pertencentes do mesmo gênero¹⁵.

Identificados os aspectos antecedentes da hipótese de incidência tributária do ISSQN, tem-se que, da leitura combinada do dispositivo supracitado da lei complementar nº 116/2003, com o artigo 156, da CFRB/88¹⁶, o sujeito ativo da obrigação tributária do ISS, isto é, competente para cobrar e receber o tributo, são os Municípios circunscritos no território nacional. Já o sujeito passivo está disciplinado pelo artigo 5º da LC nº 116/03, segundo o qual “o contribuinte é o prestador se serviço.”¹⁷ Por fim, o critério quantitativo do tributo é disciplinado pelos artigos 5º e 7º da LC nº 116/03, que disciplinam, respectivamente, a base de cálculo e a alíquota *ad valorem* aplicáveis ao tributo. Leia-se a íntegra dos dispositivos:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO)

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).¹⁸

¹⁴ BRASIL. **Lei nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971, *apud* MARTINS, *op. cit.*, 2017, p. 75.

¹⁶ “Art. 156. Compete aos Municípios incidir impostos sobre (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

¹⁷ BRASIL. **Lei nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

¹⁸ *Ibidem*.

1.2.1 Discussão acerca da cumulatividade do ISSQN

A cumulatividade é um atributo jurídico próprio dos tributos incidentes sobre a produção e a comercialização de bens e de serviços. Ela pode ser definida como a apuração e cobrança dos impostos, de maneira sucessiva e independente, em cada fase da cadeia produtiva. Isso significa, portanto, que há o "pagamento cumulativo" dos tributos devidos em cada uma das fases da cadeia produtiva, sem que seja viabilizada a compensação dos débitos com eventuais créditos a serem apurados, gerando-se o chamado “efeito cascata” – isto é, incidência de tributo sobre tributo.

De outra mão, a “não-cumulatividade” é objeto de disciplina constitucional e legislativa, e significa, em breve síntese, que em uma linha de produção, determinados impostos poderão ter seus valores abatidos na próxima etapa de produção, de acordo com o montante que foi recolhido na etapa anterior, gerando direito ao crédito daquele imposto. Na lição de Barros:

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.¹⁹

A não-cumulatividade possui previsão constitucional, de acordo com a qual é aplicável apenas aos casos do IPI (artigo 153, inciso IV, § 3º, inciso II, da CFRB/88), do ICMS (artigo 155, inciso II, § 2º, inciso I, da CFRB/88) e das contribuições ao PIS e da COFINS (artigo 195, inciso I, alínea “b”, inciso IV e §§ 9º, 11º e 12º, da CFRB/88), além dos chamados impostos residuais, que são os que não tenham previsão, ou não possuam fato gerador determinado (artigo 195, § 4º, combinado com o artigo 154, inciso I, todos da CFRB/88)²⁰.

¹⁹ CARVALHO, *op. cit.*, 2005, p. 190.

²⁰ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Como é possível extrair-se da disciplinação constitucional acerca da não-cumulatividade de certas tributações, o ISSQN não se encontra elencado entre tais tributos. Tal previsão sequer encontra guarida da legislatura complementar brasileira.

Nesse sentido, soerguem alguns pontos críticos relevantes ao presente trabalho. O primeiro é o fato de que, como premedita Coêlho, “o princípio da não-cumulatividade, consagrado no Texto Constitucional, é instrumento de desoneração da produção e atende aos objetivos de desenvolvimento socioeconômico de nossa sociedade” (COELHO, 2017, p. 4)²¹.

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - 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;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

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;

(...)

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

(...)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput.

(...)

§ 11. São vedados a moratória e o parcelamento em prazo superior a 60 (sessenta) meses e, na forma de lei complementar, a remissão e a anistia das contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput. § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

²¹ COELHO, Sacha Calmon. **Conflito de competência do ICMS X ISSQN na Industrialização por encomenda em etapa intermediária da produção. Materiais fornecidos pelo próprio contratante. Reconhecimento da Repercussão Geral pelo STF**. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2017/06/conflito-competencia-icms-issqn-industrializacao-por-encomenda-etapa-intermediaria-de-producao.pdf>>. Acesso em 12/05/2024.

O segundo ponto importará às análises contempladas pela segunda parte do trabalho, que tratará dos conceitos de receita e de faturamento para fins de apuração dos valores de contribuições ao PIS e da COFINS devidos aos cofres públicos, e pela parte, que refletirá acerca da constitucionalidade da inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS/COFINS.

Isso porque, conforme será detalhado mais à frente, muito embora sejam latentes as discussões acerca do não-enquadramento do ISSQN destacado nas operações de prestação de serviços como valor efetivamente integrante da “receita” ou do “faturamento” da pessoa jurídica contribuinte do PIS/COFINS – para fins de apuração da base de cálculo dessas contribuições –, fato é que a impresciência de não-cumulatividade do imposto faz com que a opção pelo repasse de seu montante ao consumidor final ao longo da cadeia produtiva corresponda a uma mera opção do prestador de serviços, e não a uma necessária observância de uma diretriz constitucional ou legislativa-complementar de não-cumulatividade.

1.3 Breves comentários sobre os aspectos contábeis do ISSQN: mero ingresso de caixa

Na contrapartida do entendimento exposto supra – referente à imprevisão de não-cumulatividade do ISSQN como validadora de sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS –, conforme será destrinchado nos próximos capítulos, muito se defende que os valores de ISSQN destacados nas prestações de serviço correspondem a mero ingresso de caixa por parte do contribuinte, e que, portanto, não configurariam efetiva receita ou faturamento aptos a integrarem a base de cálculo das contribuições estudadas.

Isso porque, sob a luz desse entendimento, o imposto consistiria em receita de terceiro, de caráter apenas transitório no âmbito do caixa da pessoa jurídica contribuinte, com a finalidade de repasse à edilidade municipal titular da competência para exigí-lo. Assim, o ISSQN tampouco seria receita própria da empresa, a ingressar de forma positiva e efetiva em seu patrimônio.

Nesse sentido, a valiosa lição de Barreto esclarece com muitíssimo sucesso a diferença entre ingressos transitórios e definitivos de caixa, para fins de observação de auferimento de patrimônio por parte da pessoa jurídica:

Tenha-se presente que os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) são de duas espécies: os que configuram receitas e os que se caracterizam como meros ingressos (que, na Ciência das Finanças, recebem a designação de movimentos de fundo ou de caixa). Receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Ingressos envolvem tanto as receitas como as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem). São aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, para posterior entrega a quem pertencem. Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas. (...) Só elas representam o preço dessa atividade. Só elas podem consubstanciar pagamento da prestação contratual correspondente.²²

Portanto, das considerações gerais acerca da análise contábil dos valores destacados por uma empresa sujeita ao recolhimento do ISSQN a título deste imposto, extrai-se que, muito embora os valores do imposto, de fato, em dado momento, ingressem no caixa da empresa como saldo positivo, fato é que tais valores (i) não constituem ingresso definitivo, mas meramente transitório, (ii) não são de titularidade dos contribuintes, e (iii) por todo o exposto, não são disponíveis à pessoa jurídica.

²² BARRETO, Aires F, *op. cit.*, 2003, pgs.328/329.

CAPÍTULO 2 – CONCEITO DE RECEITA PARA FINS DE DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS

2.1 Aspectos jurídicos das contribuições ao PIS e da COFINS

Perpassadas as discussões acerca da composição jurídica do ISSQN, faz-se necessária, para o tema objeto da presente discussão, a análise dos componentes da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, sob o prisma constitucional e legislativo brasileiro, quais sejam: receita e faturamento.

Para tanto, serão abordados, *ad initio*, os aspectos jurídicos das referidas contribuições, estudando-se, também, seu amplo histórico legislativo, responsável por permitir a ampliação de sua base de cálculo e levar às discussões então subsistentes.

Embora se trate de duas contribuições distintas, instituídas por disposições legislativas diferentes, e em momentos diferentes, fato é que ambas as contribuições incidem sobre o mesmo fato gerador, e sua hipótese de incidência encontra comunidade cada vez mais observável na medida em que seu histórico legislativo progrediu, até chegar ao patamar das leis nº 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, que, conforme bem observa Fabretti, “praticamente unificaram as normas para essas contribuições”²³.

Essas contribuições possuem amparo constitucional nos artigos 195, inciso I, e 239, da CFRB. A instituição vestibular de suas respectivas cobranças ocorreu por meio da promulgação das leis complementares nº 70/1991 (COFINS), nº 07/1970 (PIS) e nº 08/1970 (Pasep).

Considerando que a base de cálculo das contribuições passou por algumas consideráveis alterações e ampliações desde suas instituições, não há como falar de sua natureza jurídica sem dedicar, de maneira detalhada, espaço para a análise de seu histórico legislativo.

2.2 Histórico legislativo do PIS/COFINS

²³ FABRETTI, Lúdio Camargo. **Direito tributário aplicado: impostos e contribuições das empresas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 161.

Sob a disciplina das leis complementares nº 07/70 (PIS)²⁴ e nº 70/91 (COFINS)²⁵, os tributos eram recolhidos sobre o faturamento das empresas. Nesse sentido, entrou em vigor a lei nº 9.718 de 1998, que, através de seu artigo 3º, § 2º, pretendeu ampliar a base de cálculo das contribuições, de modo a incluir nela a totalidade das receitas brutas auferidas pelas pessoas jurídicas (e não mais unicamente o faturamento em sentido estrito). Subscorre-se os ditames dos dispositivos mencionados:

Art. 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

(...)

§2º - Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.²⁶

Deparado com tal pretensão de ampliação da base de cálculo, o STF a julgou inconstitucional pelo STF no âmbito do julgamento do Recurso Extraordinário nº 390.840/MG, de modo que tornassem a incidir apenas sobre o faturamento, compreendido como o produto da venda dos bens e mercadorias e da prestação de serviços pela sociedade empresarial, dentro do cumprimento do seu objeto social. Cabe, aqui, transportar parte do ementário firmado pela Suprema Corte no julgamento do apelo raro mencionado acima:

1. 'É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada'. (REs. 357.950/RS, 346.084/PR, 358.273/RS e 390.840/MG)
2. Prevalece, no confronto com a Lei nº. 9.718/98, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS, o disposto na legislação anterior.
3. Os atos cooperativos (Lei nº. 5.764/71, art. 79) não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas. Não compõem, portanto, o fato imponible para incidência do PIS.²⁷

²⁴ BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

²⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

²⁶ BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 390.480/MG**. Rel. Min. Marco Aurelio. Tribunal Pleno. DJ: 15/08/2006.

Ato contínuo, no exercício de seu poder constituinte derivado²⁸, o constituinte brasileiro editou e aprovou a Emenda Constitucional nº 20/1998, que modificou a redação do artigo 195 da CFRB/88, ampliando-se, então, a competência da União Federal em matéria de contribuições para a seguridade social, de maneira a outorgar-lhe o poder de tributar não apenas o faturamento, mas também a receita auferida pela sociedade empresarial.

Com a alteração supramencionada, o artigo 195 da carta magna nacional passou a vigorar com a inclusão, dentre outras, da alínea “b”, redacionando-se o seguinte:

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.²⁹

Em continuidade à alteração constitucional, sobrevieram as leis nº 10.637/2002³⁰, regulamentando a contribuição ao PIS, e nº 10.833/2003³¹, regulamentando a COFINS.

²⁸ Sobre o tema, “Existem exemplos clássicos da jurisprudência do STF para ilustrar a questão dos limites materiais ao poder de reforma. O primeiro é a ADI no 815, por meio da qual o Governador do Rio Grande do Sul impugnou o § 1º e o § 2º do art. 45 da Constituição em seu texto original, defendendo a tese de que existiria hierarquia entre normas constitucionais originárias e, portanto, seria possível a declaração de inconstitucionalidade para impedir o descumprimento da constituição como um todo e, mais precisamente, de que Estados fossem mais representados que outros na Câmara dos Deputados. O STF não acolheu a tese das normas constitucionais inconstitucionais, seja com base em normas da própria constituição, seja com base nos “princípios de direitos suprapositivos”, haja vista que é a própria Constituição, como obra do Poder Constituinte originário, que vai prever as cláusulas pétreas e os limites ao poder constituinte derivado em rever ou emendar a Constituição.” CERDEIRA, Pablo, SGANZERA, Rogerio, e VASCONCELOS, Fábio. **Três décadas de reforma constitucional: onde e como o Congresso Nacional procurou modificar a constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2018, p. 116.

²⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

³⁰ “Art. 1º. A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º. A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.” BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

³¹ “Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Recapitulando-se: inicialmente, os tributos incidiam sobre o faturamento, passando a incidir sobre a totalidade das receitas. De toda forma, fato é que os conceitos de faturamento e de receita sempre estiveram ligados a riquezas próprias, que efetivamente se incorporam ao patrimônio do contribuinte, de modo a incrementá-lo com saldo positivo.

Diante da pacificação do entendimento da Receita Federal Brasileira (RFB) quanto à exigência da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, por entender que o montante do imposto estadual faz parte do faturamento ou da receita de seus contribuintes, sobreveio nova promulgação legislativa, com o advento da Lei nº 12.973/2014, que, a partir de 1º de janeiro de 2015, alterou novamente a base de cálculo do PIS/COFINS, incorporando o entendimento da Receita Federal.

Antes de adentrar-se nas parametrizações instauradas pela referida lei nº 12.973/2014, insta destacar-se que a RFB possuía entendimento igualmente tranquilo no caso do ISS:

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
EMENTA: BASE DE CÁLCULO. RECEITAS TRANSFERIDAS A TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO. Não podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição social (receita bruta) valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, por falta de previsão legal. ISS. BASE DE CÁLCULO. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS integra a base de cálculo a ser tributada pelas contribuições PIS e Cofins, não havendo previsão legal para sua exclusão.” Ano-calendário: 01/01/2003 a 31/12/2003”.³²

Esse não é o único:

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
EMENTA: BASE DE CÁLCULO. ISS. A base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep é o faturamento, correspondente à receita bruta. As exclusões da base de cálculo restringem-se àquelas listadas na legislação de regência, entre as quais não se inclui o ISS.
Período de apuração: 01/01/1996 a 31/08/2006”.³³

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.” BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

³² BRASIL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis. 4ª Turma. **Acórdão nº 07-29870**. Publicado em 14/09/2012.

³³ BRASIL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis. 4ª Turma. **Acórdão nº 14-35029**. Publicado em 25/08/2011.

Feitas as ponderações, avança-se à análise da Lei nº 12.973/2014, que positivou o entendimento da Receita Federal supracitado, ao acolher em caráter expresso a inclusão na base de cálculo das contribuições ora estudadas o valor dos tributos incidentes sobre a receita bruta, a exemplo do ISSQN.

2.2.1 Novo cenário introduzido pela Lei nº 12.973/2014

Como exposto alhures, a base de cálculo do PIS/COFINS constituía-se do faturamento do contribuinte, na sistemática cumulativa (lei nº 9.718/1998), ou a receita bruta, na sistemática não-cumulativa (desde a EC nº 20/1998 e as leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003). Nesse sentido, antecipa-se brevemente que as discussões acerca das sistemáticas cumulativas e não-cumulativas serão detalhadas no tópico seguinte.

Mas, em continuidade à análise do histórico legislativo das contribuições, observa-se que os artigos nº 52, nº 54 e nº 55 da lei nº 12.973/2014³⁴ promoveram alterações na legislação até então vigentes (*ex vi* lei nº 9.718/1998, lei nº 10.637/2002 e lei nº 10.833/03).

Quanto à primeira – lei nº 9.718/1998 – seu artigo 3º passou a referenciar como receita bruta, para fins de equiparação a faturamento para apuração da base de cálculo das contribuições, “a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977”³⁵.

³⁴ BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2017**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

³⁵ “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.” BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

Igual modificação foi introduzida nas leis nº 10.637/2002 (do PIS/Pasep) e nº 10.833/2003 (da COFINS), que passaram a contemplar como base de cálculo das contribuições – em seu regime não-cumulativo (a diferença entre os regimes cumulativo e não-cumulativo dessas contribuições será detalhada com mais minúcia no subtópico a seguir) – o “total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica”, que, por sua vez, “compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977”^{36,37}.

Veja-se, dessa maneira, que, desde que se iniciou o vigor da Lei nº 12.973/2014 (isto é, a partir de 01/01/2015), as bases de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos e cumulativos passaram a reportar-se ao montante correspondente ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica contribuinte dos tributos, compreendendo-se, para tanto, também a receita bruta prevista pelo artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598 de 1977.

Este dispositivo decretal, por sua vez, também fora modificado pela lei nº 12.973/2014, passando a rezar o seguinte:

Art. 12. A receita bruta compreende:
 I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
 II - o preço da prestação de serviços em geral;
 III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
 IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

³⁶ “Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.” BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

³⁷ “Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.” BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

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

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.³⁸

Nesse sentido, concerne destacar a análise feita por SANTOS, quando expõe que

As definições empregadas na legislação tributária devem ser objetivas, a fim de evitar, justamente, margens interpretativas muito amplas, as quais prejudicam o alcance do dispositivo legal e permitem o surgimento de litígios administrativos e judiciais. E foi nesse sentido que a L 12.973 (art. 2º) reformulou a definição de receita bruta e de receita líquida, contida no art. 12 do DL 1.598.³⁹

Da leitura do dispositivo transcrito supra, infere-se que o Decreto-lei nº 1.598/1977 dedicou-se a diferir os conceitos de receita líquida e de receita bruta, de modo que, nos moldes de seus quatro primeiros incisos, a primeira será composta por (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, ainda, (iv) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Enquanto isso, a segunda (receita líquida) será apurada a partir da exclusão de certas rubricas da receita bruta, a saber: (i) devoluções e vendas canceladas, (ii) descontos concedidos incondicionalmente, (iii) tributos sobre ela incidentes, e (iv) valores decorrentes do ajuste a valor presente das operações vinculadas à receita bruta, tratados pelo artigo 183, inciso VIII, do *caput* da Lei no 6.404, de 1976⁴⁰.

Conjugando as disposições normativas mencionadas, conclui-se que, pela legislação hodiernamente vigente, os valores referentes ao destaque de tributos nas operações estão incluídos na base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, quer seja sobre o regime

³⁸ BRASIL. **Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

³⁹ SANTOS, Mateus. **Contabilidade Tributária**. Ed. 2023. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2023. Disponível em <<https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/secao/41introducao-4-receita-receita-bruta-contabilidade-tributaria-ed-2023/1982364136>>. Acesso em 12/05/2024.

⁴⁰ “Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

(...)

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.” BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

cumulativo, que seja sobre o não cumulativo. Isso porque, dessarte, a Lei nº 12.973/14 ampliou o conceito de receita bruta em âmbito infraconstitucional, e, nessa direção, replicou o recente e majorado conceito à legislação regente das contribuições.

2.3 PIS e COFINS sob os regimes da cumulatividade e da não-cumulatividade

Como já antecipado acima, as contribuições ora estudadas são passíveis de recolhimento sob a sistemática cumulativa, ou, ainda, sob a sistemática não-cumulativa.

Sob a égide de suas legislaturas complementares instituidoras – LCs nº 07/1970 e 70/1991 –, e, ainda, mesmo após a promulgação da lei nº 9.718/1998, a apuração das contribuições ocorria sob o regime da cumulatividade. Isso que dizer que o PIS/COFINS não se submetia à possibilidade de creditamento em fases ulteriores na cadeia produtiva, a depender do valor já recolhido anteriormente, levando ao chamado “efeito cascata”.

Quanto a esse ponto, Fischer e Peixoto criticam:

A não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS sempre foi reclamo dos contribuintes, pela nítida percepção que todos têm dos efeitos maléficos de sua incidência em cascata, principalmente a partir do momento em que sucessivos governos passaram a se utilizar da velha fórmula do “PIS/faturamento” prevista na Lei Complementar nº 7, de 7.9.1970, estendendo o seu alcance para outras contribuições e distendendo a sua base de cálculo, além de imporem vários aumentos de alíquotas.⁴¹

Os autores, ainda, chamam importante atenção ao impacto que o efeito cascata da cumulatividade dessas contribuições acarreta em uma dada cadeia produtiva, ao observarem um possível “bis in idem” neste fenômeno, afirmando que

Tributos como a COFINS e a contribuição ao PIS, assim como as contribuições sobre importação de bens e serviços, são tributos economicamente perversos, pois na verdade são incidências sobre manifestações de capacidade contributiva anteriormente reservadas a outras incidências tributárias, institucionalizando-se o indesejável “bis in idem”, não na sua concepção teórica inicial de dupla incidência sobre um mesmo dado econômico, mas, sim, representando tripla, quádrupla ou quántupla incidência.⁴²

⁴¹ FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 18.

⁴² *Ibidem*, 2005, p. 19.

Com a edição das leis nº 10.637/2002 (PIS) – advinda da Medida Provisória nº 66/2002 – e nº 10.833/2003 (COFINS) – oriunda da Medida Provisória nº 135/2003 –, já destrinchadas à exaustão por esse trabalho nos estudos alhures, as contribuições passaram a observar, via de regra, a sistemática não-cumulativa. Não obstante, sistematização do recolhimento não-cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS não foi de todo benéfica aos contribuintes, eis que acarretou consigo elevações de alíquotas, dentre outros obstáculos.

Os efeitos benéficos esperados pela não-cumulatividade desses tributos foram anulados pelos seguintes fatores: (a) elevação de alíquota de 0,65% para 1,65% para o PIS (aumento de 153,84%); (b) de 3% para 7,6% para a COFIS (aumento de 153,33%); (c) pelo elevado número de possibilidades para permanecer no sistema anterior (cumulativo, às alíquotas de 0,65 e de 3%, respectivamente); (d) pelas restrições impostas em relação ao direito de crédito dessas contribuições. (e) pelas novas regras de responsabilidade de retenção na fonte, e (f) pela complexidade de obrigações acessórias, que impõe a necessidade de vários novos controles.⁴³

Essa imposição de certas condições pelo legislante pátrio para a instauração da sistemática não-cumulativa é vista sob diferentes ópticas pela doutrina nacional. De um lado, Fischer e Peixoto aduzem que

Surpresa maior foi o atendimento dessa exigência através da criação de uma contribuição ao PIS dita não-cumulativa, mas com alíquota mais do que duplicada, experiência esta um ano depois estendida à COFINS, de modo a não atingir verdadeiramente o objetivo econômico da eliminação da cobrança em cascata, mas, sim, a gerar mais recursos para o insaciável erário público central.⁴⁴

No ilustre entendimento mencionado supra, haveria uma contradição entre a instauração de um regime de apuração que respeitasse o mandamento constitucional da não-cumulatividade, mas que, ao mesmo passo, acarretasse o aumento da carga tributária do contribuinte, ao condicionar a opção pelo regime a alíquotas mais do que dobradas.

No entanto, Sehn observa tal problematização sob outro ponto, ao defender que

Ora, se o legislador pode o mais, que é excluir por completo a aplicabilidade do regime para um determinado segmento, certamente também pode o menos, apenas restringindo o alcance da não cumulatividade. Afinal, em matéria de competência, cui licet quod est plus licet utique quod est minus (“quem pode o mais, pode o menos”). Portanto, lamentavelmente, a não cumulatividade continua na esfera de liberdade de conformação legislativa do Congresso Nacional. Este deverá definir os setores em que

⁴³ FABRETTI, *op. cit.*, 2012, p. 162.

⁴⁴ FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães, *op. cit.*, 2005, p. 20.

será aplicada, o método de operacionalização e, principalmente, a amplitude do direito ao crédito, o que, sem dúvida, representa o aspecto de maior relevância.⁴⁵

Para Sehn, portanto, a parametrização da não-cumulatividade nos moldes exercidos pelo legislador nos casos do PIS/COFINS encontra respaldo no sistema jurídico brasileiro, que possibilita ao ente legiferante a possibilidade de firmar tais condições à sistemática.

2.3.1 Estudo de discussões específicas advindas da não-cumulatividade do PIS/COFINS: conceito de “insumo” para fins de creditamento do tributo

Ademais, a discussão acerca da não-cumulatividade do PIS/COFINS estende-se à análise de hipóteses específicas de creditamento nas cadeias produtivas, como é o caso de creditamento de valores provisionados a título de “insumos”. Isso porque, considerando que as leis que disciplinaram o regime não-cumulativo das contribuições dispõem sobre a possibilidade de desconto de tais rubricas, os contribuintes levaram ao poder judiciário contenda acerca da possibilidade de ampliação/redução do conceito de “insumo” para fins de deduções de base de cálculo do PIS/COFINS. Explica-se.

Como já visto, sob a regência da legislação atualmente consolidada, o fato gerador, e, portanto, a base de cálculo constituidores do espectro de incidência do PIS/COFINS correspondem ao faturamento da pessoa jurídica. Esse faturamento, por sua vez, corresponde ao total de receita auferida pela pessoa jurídica, seja correspondente ao faturamento em uma determinada operação produtiva específica, advinda do exercício de sua função social, seja oriunda de outras fontes.

Assim, o legislador brasileiro, atendendo à necessidade de observação ao auferimento de receita bruta para que se constitua o fato gerador dessas contribuições, contemplou expressamente na legislação em vigor a exclusão dos valores provisionados pelo

⁴⁵ SEHN, Solon. **PIS-COFINS– Não cumulatividade e regimes de incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 270-271.

empreendimento como sendo “valores de insumo” da base de cálculo dessa tributação^{46,47}. Isso porque, por óbvio, os insumos necessários àquela determinada atividade produtiva não se enquadram nos conceitos de receita bruta até então pacificado.

Ademais, conforme será detalhado em linhas mais amplas a seguir, a natureza jurídica dos insumos não corresponde aos conceitos constitucionais de faturamento e de receita, motivo pelo qual também se justifica sua exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Isto posto, sobreveio em sede de discussão judicial a necessidade de pacificação do conceito de “insumo” para fins de dedução da base de cálculo do PIS/COFINS. De um lado, a RFB disciplinava acerca da matéria, em grau infralegal, restringindo os parâmetros do que pode ou não ser considerado como insumo para fins de análise da tributação ora estudada.

Nesse sentido, com a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF) nº 247/2002, dispôs-se o seguinte acerca do que poderia ou não ser provisionado como “insumo” para fins de tomada de créditos de PIS/COFINS:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

(...)

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

⁴⁶ “Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).” BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

⁴⁷ “Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).” BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:
 b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou
 b.2) na prestação de serviços;

(...)

§5º Para os efeitos da alínea b do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
 b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
 b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.⁴⁸

Em igual direção, a IN SRF nº 404/2004 contemplou consigo algumas definições do que seriam os insumos dedutíveis da base de cálculo do PIS/COFINS:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:
 b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea b do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
 b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
 b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.⁴⁹

Diante dessa posição da Receita Federal, visivelmente restritiva no tocante à definição de “insumo”, os contribuintes pretenderam, em sede judiciária, a ampliação do conceito, de modo a contemplar-se, também, as despesas e custos necessários à sua atividade de produção ou de

⁴⁸ BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002**. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15123>>. Acesso em 12/05/2024.

⁴⁹ BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004**. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304>>. Acesso em 12/05/2024.

prestação de serviço, qualquer que sejam tais despesas ou custos. Assim, instaurou-se a controvérsia apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça no âmbito do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (tema nº 779 dos recursos repetitivos).

À oportunidade, o STJ assentou a ilegalidade das instruções normativas supracitadas, sob a premissa de que comprometeriam a eficácia da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS. Nesse sentido, o Sodalício Superior consignou que a conceituação de insumo para fins de deduções da base de cálculo das referidas contribuições deveria ser exercitada sob a luz da essencialidade e da relevância, de modo que sejam especificamente analisadas e consideradas a importância ou a imprescindibilidade de dado bem ou serviço no desenvolvimento daquela atividade econômica sob análise.

Asseverou o Ministro relator do recurso o que se segue:

Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no Art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.⁵⁰

Portanto, prevaleceu o entendimento defendido pelo contribuinte pátrio, de que o conceito de insumo deva levar em conta a essencialidade de um certo elemento para o exercício da atividade produtiva pela pessoa jurídica contribuinte do PIS/COFINS, para fins de apuração de deduções de base de cálculo, em observância à não-cumulatividade do tributo.

A doutrina nacional, inclusive, já militava nesse vértice, antes mesmo da fixação da tese pelo STJ. Na lição de Peixoto e Fischer (2005, p. 499): “Verifica-se, no caso, que insumo não é utilizado como sinônimo de matéria-prima, tal como impõe a Receita Federal, mas como um vocábulo que engloba todos os elementos necessários à atividade econômica da empresa.”

2.4 Conceitos constitucionais de faturamento e de receita e delimitação do escopo de incidência do PIS/COFINS

⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.221.170/PR**. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgado em: 22/08/2018. Acórdão publicado em: 24/04/2018.

Feitas as devidas contextualizações legislativas e jurídico-tributárias acerca das contribuições ao PIS e da COFINS, e devidamente detalhada a análise de sua não-cumulatividade, passa-se ao estudo dos conceitos de faturamento e de receita sob a ótica constitucional, para fins de apuração da hipótese de incidência dessas contribuições.

Como foi possível extrair-se do histórico legislativo traçado alhures, sob a égide de suas leis complementares instituidoras, as contribuições ao PIS e da COFINS tinham por base o valor apurado a título de faturamento mensal. Este, por sua vez, era calculado através do total da receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços. Ato contínuo, sobreveio a EC nº 20/1998, que modificou a redação constitucional, fazendo-se possível a incidência das contribuições sobre o faturamento ou sobre a receita.

A receita pode ser conceituada como o ingresso de valores financeiros ao patrimônio de dada pessoa jurídica, de modo definitivo, oriundo do exercício de sua função social – isto é, a receita advém da contraprestação financeira sobre as atividades exercidas pela empresa. Sob a ótica contábil, em poucas linhas, é possível definir receita da seguinte forma:

Definição de receita e despesa

4.68. Receitas são aumentos nos ativos, ou reduções de passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio⁵¹.

Já sob o escopo jurídico-doutrinário, é possível adotar-se a seguinte definição firmada por Minatel:

(...) ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços ou pela cessão onerosa de bens e direitos a terceiros aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.⁵²

Da definição supratranscrita, extrai-se que receita está vinculada à atividade empresarial, ou seja, ao produto advindo do exercício da função social por parte da empresa, bem como

⁵¹ Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 00 (R2) – ESTRUTURA CONCEITUAL PARA RELATÓRIO FINANCEIRO – Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – Conceptual Framework**. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em 12/05/2024.

⁵² Minatel, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico Para Sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 124.

decorre da contraprestação de certas atividades, quais sejam, “venda de mercadorias ou prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa de e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos” (MINATEL, 2005, p. 124).

Ainda de acordo com a doutrina de Minatel, receita necessariamente corresponderá ao ingresso definitivo ao patrimônio de quem a auferir (MINATEL, 2005, p. 146), de modo que, aplicando-se tal entendimento à apuração das contribuições devidas ao PIS e da COFINS, sua base de cálculo será obtida a partir das receitas totais assim auferidas, delas deduzidas as rubricas indicadas pelo legislador pátrio.

No âmbito do julgamento do Recurso Extraordinário nº 357.950/RS, o Supremo Tribunal Federal asseverou que faturamento está relacionado ao produto agregado ao patrimônio do contribuinte, resultante da venda de mercadorias e da prestação de serviços no cumprimento de seu objeto social. Com isso, receita teria alcance maior, abarcando as denominadas “receitas-meio” supracitadas.

É válida, nessa seara, a transcrição de um dos votos condutores do julgamento do referido recurso pelo Excelso Pretório:

(...) Ora, se receita bruta (= receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços) coincide, qual afirmou esta Corte, com a noção de faturamento, a inserção do termo de um outro conceito – 'receita' – no texto constitucional há de estar referindo outro conceito, que não o que coincide com a noção de faturamento. Para exemplificar, sem qualquer comprometimento com a conclusão: receita como totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante para a determinação dessa totalidade o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas. Temos aí receita bruta, termo de um conceito, e receita bruta, termo de outro conceito. No primeiro caso, receita bruta que é enquadrada na noção de faturamento, receita bruta das vendas e serviços do agente econômico; isto é, proveniente das operações do seu objeto social. No segundo, receita bruta que envolve, além da receita bruta das vendas e serviços do agente econômico – isto é, das operações do seu objeto social – aquela decorrente de operações estranhas a esse objeto.⁵³

É notável, sem embargo, que, em um ou em outro caso, receita e faturamento decorrem de agregações em caráter definitivo ao patrimônio da empresa. Desse modo, o caráter precípua da receita é a necessidade de que tenha sido configurado ingresso de importância que equivalha

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Ministro Eros Grau no RE nº 357.950/RS**. Relator: Min. Marco Aurélio. Primeira Turma. Acórdão publicado em: 15/08/2006.

a uma riqueza nova no patrimônio do contribuinte, excluindo-se, pois, meras entradas de passagem provisória pelo patrimônio da pessoa jurídica.

Nesse sentido, no bojo do julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG – no qual discutiu-se a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS –, o STF salientou ainda mais o entendimento de que faturamento e receita dependem de ingresso definitivo no patrimônio de seu sujeito passivo. Nesse sentido, ressaltou o Ministro relator do recurso:

A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.⁵⁴

Com efeito, o STF consignou que valores que meramente transitam pelo caixa da pessoa jurídica, sem matematizar efetivo acréscimo patrimonial, não equivalem à receita em seu conceito jurídico e, por conseguinte, não deveriam ser incluídos na base de cálculo de quaisquer tributos que tenham por fato gerador o faturamento ou a receita, vide as contribuições ao PIS e da COFINS.

Barreto, ao deparar-se com o tema, assentiu no entendimento manso firmado pelo Sodalício Supremo e desenvolvido supra:

As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem.

(...).

Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas.

(...)

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 240.785/MG**. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Tribunal Pleno. Acórdão publicado em: 15/12/2014.

Receita é, pois, a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescentando-o, incrementando-o.⁵⁵

⁵⁵ BARRETO, Aires F. **A nova Cofins: primeiros apontamentos**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 103. São Paulo: Dialética, 2004, p. 7-16.

CAPÍTULO 3 – A TESE DO SÉCULO: EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

3.1 Tema nº 313 dos recursos repetitivos: análise da fundamentação firmada pelo STJ

Expostas as qualificações jurídicas necessárias à compreensão dos tributos ora discutidos, especialmente do ISS e das contribuições ao PIS e da COFINS, passa-se ao início à análise focal do presente trabalho, qual seja, a aplicabilidade da “tese do século” ao caso do ISS. Explica-se.

Como visto, o PIS/COFINS possui como base de cálculo o faturamento e a receita bruta a serem percebidos pela pessoa jurídica contribuinte, em um determinado exercício financeiro. Conforme também exposto, a atribuição de determinadas rubricas à qualificação contábil-fiscal de faturamento ou receita depende de que estas representem efetivo (e positivo) ingresso ao patrimônio do contribuinte, de modo que determinados valores, por serem meramente transitórios, ou por opção expressa do legislador, não são aptos a compor a base de cálculo dessas exações.

Com isso, o contribuinte pátrio levou ao Superior Tribunal de Justiça a controvérsia acerca da legalidade, ou não, da inclusão dos valores destacados a título de ICMS em suas operações, na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Isso porque, até a pacificação do tema, os valores de ICMS destacados nas operações tributáveis pelo imposto – em síntese, vendas e circulações de bens, mercadorias, produtos e serviços – constituíam cômputo de faturamento, ou de receita bruta, tributáveis pelo PIS e pela COFINS.

Irresignado com a sistemática de tributação, os contribuintes do PIS/COFINS insurgiram-se perante o STJ, que recebeu a controvérsia sob a sistemática dos recursos repetitivos – instaurando-se o tema nº 313 dos recursos repetitivos (cujo *leading case* é o Recurso Especial nº 1.144.469/PR).

Antes de adentrar-se na tese firmadas pela Corte cidadã à oportunidade do julgamento do referido tema repetitivo, é importante explorar brevemente os atributos jurídicos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Este é um imposto cuja exação é de competência dos entes estaduais e distrital, e que incide, em brevíssima síntese, sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nos termos de sua legislatura complementar instituidora – lei complementar nº 87, de 1996 (“Lei Kandir”)⁵⁶.

A instituição da cobrança do ICMS é de ordem constitucional. A *lex mater* inaugura a tributação em discussão da seguinte forma:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - 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; (...)⁵⁷

Muito embora se trate, *a priori*, de um único imposto, fato é que o ICMS engloba em seu escopo jurídico, pelo menos, cinco gêneros de tributações distintos – nos moldes mansamente firmados pela melhor doutrina pátria: (i) o imposto sobre as operações mercantis, que encontra campo de incidência na circulação de mercadorias, (ii) o imposto incidente sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, (iii) aquele cuja tributação se dá sobre os serviços de comunicação, (iv) ainda no que dita a melhor doutrina, o ICMS sobre “produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica” (CARRAZZA, 2005, p. 35), e, por fim, (v) o ICMS incidente sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.⁵⁸

⁵⁶ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 12/05/2024.

⁵⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 10 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 34-35.

Diante de tantas diferenciações, pode-se resumir que o ICMS incide sobre o faturamento de uma determinada pessoa jurídica no exercício de circulação de mercadorias e serviços, quando configurada a troca de titularidade do bem ou serviço alvo da tributação.

Concerne ressaltar que o ICMS é um tributo sujeito ao princípio da não-cumulatividade, conforme expressa disposição constitucional (artigo 155, § 2º, da CFRB/88, já citado alhures). Isto quer dizer que, para a apuração do saldo devedor do ICMS em cada etapa de determinada operação tributável, deve ser observado o saldo credor acumulado até então, para, balanceando os dos valores, chegar ao valor efetivamente devido, quer seja pelo substituto tributário⁵⁹ – aquele que exerce o papel de *longa manus* do fisco, ao apurar o saldo devedor efetivamente devido na cadeia operacional completa –, quer seja pelo contribuinte originário – do “ICMS comum”.

Destaca-se, também, que a não-cumulatividade do ICMS é aplicável tanto nas cadeias produtivas cujo polo final é consumidor daquele bem, mercadoria ou serviço – o chamado “contribuinte de fato”⁶⁰ –, como nas cadeias cujo polo final é pessoa jurídica contribuinte do imposto. Com isso, pretendeu o legislador nacional o afastamento do chamado “efeito cascata”, já abordado neste trabalho.

⁵⁹ Acerca da substituição tributária, cabe trazer a objetiva pontuação feita por Marques, segundo a qual “A Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, § 7.º (acrescido pela EC 3/1993), estipula que “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”. Trata-se da “constitucionalização” da possibilidade de instituição da substituição tributária com antecipação do fato gerador. Mais adiante, o art. 155, § 2.º, XII, b, esclarece que “cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária” em se tratando do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS. (...) Em sede infraconstitucional, o regulamento da questão da substituição tributária no âmbito do ICMS veio com a LC 87/ 1996, que dispôs em seu art. 6.º que “lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”, fixando em seu § 1.º que “a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto”. Além disso, o § 2.º do referido artigo reitera o princípio da reserva legal, estipulando que “a atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado”. Desse modo, não restam dúvidas de que é inafastável o princípio da reserva legal ao se falar em substituição tributária com antecipação do fato gerador do ICMS.” MARQUES, Thiago de Mattos. **ICMS - INSTITUIÇÃO E AMPLIAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM ANTECIPAÇÃO DO FATO GERADOR VIA DECRETOS/CONVÊNIOS**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 992/2018, p. 219 – 239, jun./2018.

⁶⁰ Nesse sentido, Lopes dita: “o contribuinte – chamado, aqui, de ‘contribuinte de direito’ – tem a faculdade de repassar ou transferir o ônus econômico da tributação a um terceiro, que passa, com a medida a ser chamado de ‘contribuinte de fato’, exatamente por suportar, ao final, a carga fiscal”. LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário**. 3. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005. p. 269.

Sobre a não-cumulatividade do ICMS, Carrazza chama importante atenção:

O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, que, tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não pode ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais, como melhor veremos em seguida.⁶¹

Carrazza ainda faz relevante análise no tocante à não-cumulatividade, inaugurando o que chama de “mecanismo de deduções”:

O citado tópico “compensando-se o que for devido em cada operação (...) ou prestação” exige que seja adotado um sistema de abatimento, ou se preferirmos, um mecanismo de deduções.

Não estamos, na hipótese, diante de simples recomendação do legislador constituinte, mas de norma cogente eu, por isso mesmo, nem o legislador ordinário, nem o administrador nem, muito menos, o intérprete podem desconsiderar.

Noutro falar, o método da compensação é diretriz constitucional, pela qual surge um ICMS “não-cumulativo”.

O ICMS “será não-cumulativo” simplesmente porque em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte, de modo peremptório, pela própria Carta Suprema, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores.⁶²

Outro princípio que merece destaque na análise das balizas jurídicas do ICMS é o da seletividade. De acordo com esse princípio, a cobrança do ICMS pelos entes competentes poderá ser seletiva, observando-se o critério da essencialidade.

Pormenorizando-se esta discussão, tem-se que a essencialidade dos bens, produtos e serviços também é objeto de debate no ordenamento jurídico-tributário brasileiro. Há, no entanto, certa pacificação no tocante à essencialidade de certos itens para fins de observância ao princípio da seletividade do ICMS. Veja-se, *e.g.*, o parecer exarado pela Procuradoria-Geral da República no tocante à essencialidade dos serviços de energia elétrica, para fins de seletividade do imposto:

De mais a mais, ainda que fosse o caso de considerar-se facultativa a aplicação da seletividade ao ICMS, uma vez feita a opção do legislador estadual pelo princípio da seletividade, passará, por lógica, a ser obrigatória a utilização do critério de comparação em virtude da essencialidade dos bens e serviços. Os mais essenciais deverão ser submetidos a alíquotas menores do que as destinadas aos supérfluos. As alíquotas devem ser inversamente proporcionais à essencialidade, para impedir que sua definição seja permeada de subjetivismo.

Ao tomar de empréstimo do IPI a seletividade para colocá-la também no contexto do ICMS, o constituinte introduziu nesta exação, antes eminentemente fiscal, o

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, 2005, p. 289.

⁶² *Ibidem*, 2005, p. 291.

componente de extrafiscalidade presente no Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IOF e IPI.

Tem o ICMS, na sua atual conformação constitucional, não só a função de arrecadar receitas para Estados e Distrito Federal, mas também de facilitar a circulação de mercadorias e a prestação de serviços essenciais, de um lado, e de desestimular a de supérfluos e produtos prejudiciais à saúde da população, de outro.

Segundo o magistério de Roque Antônio Carraza, a seletividade do ICMS pode ser alcançada por mais de uma técnica, como é o caso da criação de alíquotas diferenciadas, da variação de bases de cálculo e da criação de incentivos fiscais. Contudo, é na esfera da variação de alíquotas que a seletividade se faz mais facilmente alcançável.

Portanto, entendo que a legislação estadual, ao fazer incidir sobre a energia elétrica, a alíquota máxima existente para o ICMS, equiparando-a a produtos absolutamente supérfluos, violou frontalmente as disposições constitucionais que regem a matéria.⁶³

A doutrina de Fabretti menciona um aspecto importante da seletividade, qual seja, o caráter permissivo de seu mandamento constitucional:

O mandamento constitucional, no caso, não é impositivo, mas meramente permissivo. Portanto, fica a critério do ente federado, titular da sua competência, adotar a seletividade. Este é o princípio que manda cobrar o imposto com alíquota menor para os produtos essenciais, como, por exemplo, as mercadorias componentes da cesta básica. As alíquotas serão elevadas gradativamente para as mercadorias de uso comum, maior para os supérfluos e maior ainda para os considerados nocivos à saúde. A seletividade pode ser usada como instrumento de fiscalidade, como já se estudou na seção 7.11 deste livro.⁶⁴

Feitas as pontuações acerca da natureza jurídica do ICMS, bem como de sua não-cumulatividade e de sua seletividade, passa-se à análise da tese firmada pela corte do STJ por ocasião do julgamento do tema nº 313 dos recursos repetitivos.

Deparado com a controvérsia instaurada pelo contribuinte acerca da legalidade – ou ilegalidade – da inclusão dos valores destacados a título de ICMS em suas operações na base de cálculo do PIS e da COFINS, o STJ julgou o respectivo *leading case* - Recurso Especial nº 1.144.469/PR.

À presente análise, vale pormenorizar-se os fundamentos do voto condutor do ementário firmado pela corte superior de justiça brasileira.

⁶³ BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria-Geral da República. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 745. ICMS. ARTS. 150, II, E 155, § 2º, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE. ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES. ALÍQUOTA ESPECÍFICA SUPERIOR À ALÍQUOTA GERAL. INCONSTITUCIONALIDADE. PROVIMENTO. MODULAÇÃO DE EFEITOS RECOMENDÁVEL. Parecer nº 1106/2015 – ASJCIV/SAJ/PGR. In STF, Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Brasília: Ministério Público Federal, 03/03/2015.**

⁶⁴ FABRETTI, *op. cit.*, 2012, p. 103.

Em um primeiro momento, o voto condutor alude que as vedações que a Carta Magna pátria contempla à inclusão de um imposto na base de cálculo de outro dão-se em caráter expresso e taxativo. Assim, a incidência de “tributo sobre tributo” não configuraria ilegalidade, tampouco infração constitucional – especialmente ao princípio da capacidade contributiva. Veja-se o excerto que assim reza:

A Constituição Federal de 1988 somente veda expressamente a inclusão de um imposto na base de cálculo de um outro no art. 155, §2º, XI, ao tratar do ICMS, quanto estabelece que este tributo: "XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos".

2. A contrario sensu é permitida a incidência de tributo sobre tributo nos casos diversos daquele estabelecido na exceção, já tendo sido reconhecida jurisprudencialmente, entre outros casos, a incidência:

(...)

3. Desse modo, o ordenamento jurídico pátrio comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo. Ou seja, é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, a priori, ao princípio da capacidade contributiva.⁶⁵

Adiante, ao tratar especificamente da situação do ICMS, o acórdão assevera que o imposto, porquanto não se trate de exação efetuada a título de substituição tributária – hipótese na qual a empresa não seria contribuinte, mas mera substituta, o que configuraria mero ingresso de caixa dos valores destacados a título de ICMS – faz parte de sua receita bruta, de modo que o resultado de sua exclusão é, justamente, a rubrica correspondente à receita líquida. Leia-se as aspas firmadas pelo julgador quanto a esse ponto:

4. Consoante o disposto no art. 12 e §1º, do Decreto-Lei n. 1.598/77, o ISSQN e o ICMS devidos pela empresa prestadora de serviços na condição de contribuinte de direito fazem parte de sua receita bruta e, quando dela excluídos, a nova rubrica que se tem é a receita líquida.

5. Situação que não pode ser confundida com aquela outra decorrente da retenção e recolhimento do ISSQN e do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ISSQN-ST e ICMS-ST). Nesse outro caso, a empresa não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Quando é assim, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa que se torna apenas depositária de tributo que será entregue ao Fisco, consoante o art. 279 do RIR/99.

Então, em seu excerto matriz, a consignação realizada pelo condutor do aresto foi a de que o destaque do ICMS nas operações por ele tributadas é decorrente tão somente (i) da

⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.144.469/PR**. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgado em: 10/08/2016. Acórdão publicado em: 02/12/2016.

sistemática de recolhimento do tributo – sujeito ao recolhimento por homologação, isto é, o contribuinte deve apurar as bases de cálculo devidas, e sobre ela aplica as alíquotas cabíveis, de modo a informar ao fisco o tributo devido, a ser por este homologado –, e (ii) de sua não-cumulatividade – a técnica de dedução dos saldos devedores de ICMS ao longo da cadeia, a fim de garantir o direito do contribuinte ao crédito de ICMS, acarreta a necessidade de destaque do tributo.

Assim, para a corte, o destaque do valor de ICMS não corresponde à efetiva exclusão do preço do objeto comercializado, de modo a ensejar eventual exclusão dessa rubrica da receita bruta do contribuinte, e, portanto, da base de cálculo do PIS/COFINS.

6. Na tributação sobre as vendas, o fato de haver ou não discriminação na fatura do valor suportado pelo vendedor a título de tributação decorre apenas da necessidade de se informar ou não ao Fisco, ou ao adquirente, o valor do tributo embutido no preço pago. Essa necessidade somente surgiu quando os diversos ordenamentos jurídicos passaram a adotar o lançamento por homologação (informação ao Fisco) e/ou o princípio da não-cumulatividade (informação ao Fisco e ao adquirente), sob a técnica específica de dedução de imposto sobre imposto (imposto pago sobre imposto devido ou "tax on tax").

7. Tal é o que acontece com o ICMS, onde autolancamento pelo contribuinte na nota fiscal existe apenas para permitir ao Fisco efetivar a fiscalização a posteriori, dentro da sistemática do lançamento por homologação e permitir ao contribuinte contabilizar o crédito de imposto que irá utilizar para calcular o saldo do tributo devido dentro do princípio da não-cumulatividade sob a técnica de dedução de imposto sobre imposto. Não se trata em momento algum de exclusão do valor do tributo do preço da mercadoria ou serviço.

Ao fim, firmou-se a seguinte tese:

- i) O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica;
- ii) O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações.

Portanto, partindo da premissa de que os destaques de ICMS efetuados pelos particulares em suas respectivas operações não correspondem à efetiva dedução das rubricas de faturamento e de receita bruta, a corte da cidadania manteve a legitimidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

No entanto, conforme será exposto em linhas mais amplas a seguir, a tese foi refutada pelo Supremo Tribunal Federal, ao pacificar o tema nº 69 da repercussão geral, firmando posicionamento *pro contribuinte* na controvérsia.

3.2 Tema nº 69 da repercussão geral (RE nº 574.706): inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS

Ainda irredimido com a consignação firmada pelo STJ, o contribuinte pátrio elevou a discussão ao patamar constitucional, afirmando, pois, a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ora estudadas.

Assim, o STF recebeu a controvérsia sob a sistemática da repercussão geral (tema nº 69 – *leading case*: RE nº 574.706/PR). A Suprema Corte brasileira já dava indícios de que compreendia pela não configuração do ICMS como faturamento ou receita bruta aptos a sujeitarem-no à incidência do PIS e da COFINS (v. Recurso Extraordinário nº 240.785/MG já estudado alhures).

No tema nº 69, o STF foi além, fixando a tese de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”⁶⁶. A tese foi assentada em 15.03.2017. A chamada “tese do século”.

Isso porque, por óbvio, a declaração de inconstitucionalidade da referida exação possibilitou aos contribuintes que pleiteassem junto à administração pública montantes de ordem inestimável, já que extremamente relevante os destaques de ICMS efetuados ao longo de suas operações, e que, então, passariam a ser desconsiderados da base de cálculo da tributação federal.

Provavelmente, o julgado mais representativo dessa nova fase da modulação de efeitos na seara tributária tenha ocorrido no Recurso Extraordinário 574.706. Em 2017, o STF fixou a tese de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins”, mas não ingressou no tema da modulação, que ficou pendente. Durante quatro anos, o tema da modulação foi alvo de grandes discussões na seara tributária. Não por acaso, a decisão no STF no mencionado recurso

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 574.706/PR**. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Julgado em 15/03/2017. Publicado em: 17/03/2017.

extraordinário foi muitas vezes chamada de “tese do século”² pela sua relevância financeira e jurídica.⁶⁷

Tal relevância também se revela nas discussões acerca da modulação de efeitos da aludida tese por parte do STF. Nesse sentido, ao apreciar monocraticamente o Recurso Extraordinário nº 1.468.946, o Ministro Luiz Fux, por exemplo, manteve crédito estimado em R\$ 4,4 milhões pela empresa litigante, em desfavor da Fazenda, concedidos anteriormente da modulação de efeitos do tema nº 69.⁶⁸

Para tanto, pautou-se o STF no seguinte: (1) o sistema de apuração contábil do ICMS advém da inviabilidade de sua apuração individualizada – por cada serviço ou mercadoria, em cada cadeia; (2) em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, não é possível incluir a integralidade do ICMS no conceito de faturamento firmado pelo STF – já estudado acima –, porquanto seus valores ainda estejam possíveis de compensação, na dinâmica da não-cumulatividade, e, assim, (3) considerando que já havia sido contemplada a exclusão do ICMS transferido integralmente aos Estados da base de cálculo do PIS/COFINS (art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998⁶⁹), não seria possível excluir a transferência parcial do ICMS decorrente da não-cumulatividade em dado ponto da cadeia operacional.

Veja-se que, confirmando o entendimento já sedimentado outrora, a Corte Suprema asseverou que os valores de ICMS são montantes transitórios no caixa do contribuinte, eis que representam receita de titularidade do ente competente à sua cobrança, isto é, os Estados e o Distrito Federal. Eis o ementário do julgamento firmado pelo STF:

⁶⁷ PEIXOTO, Ravi. **Reflexões a partir da modulação de efeitos da tese tributária do século: o Recurso Extraordinário 574.706 e a inserção do ICMS base de cálculo do PIS e COFINS.** Revista dos Tribunais, São Paulo: Ed. RT, v. 1034, ano 110, p. 401-417, dez./2021.

⁶⁸ INGIZZA, Carolina. **Fux mantém créditos concedidos antes de modulação da ‘tese do século’. O ministro do STF decidiu contra a Fazenda, mantendo R\$ 4,4 milhões em créditos obtidos por uma empresa do setor têxtil.** JOTA. Disponível em <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/fux-mantem-creditos-concedidos-antes-de-modulacao-da-tese-do-seculo-09032024>>. Acesso em 12/05/2024.

⁶⁹ Isso porque a redação antiga do referido dispositivo versava o que se segue:

“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.

(...)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;” BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

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.⁷⁰
3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.
4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Sobre a tese fixada pelo STF no âmbito do julgamento do tema nº 69 da repercussão geral, cabe mencionar que, dela, nasceram as chamadas “teses filhotes”, as quais, partindo da premissa fixada pela Suprema Corte brasileira, buscaram analisar, em grau de litigância judicial, a possibilidade de exclusão de certas rubricas do conceito de faturamento e de receita, para fins de revisão da tributação federal, assim como ocorreu com o ICMS.

Aliás, é exatamente uma das “teses filhotes” que será analisada no próximo – e último – capítulo desta obra: a exclusão do ISSQN da base de cálculo do PIS/COFINS.

Nesse espeque, fazem-se necessários os seguintes parênteses: nem todas as “teses filhotes” da “tese do século” foram propostas em favor do contribuinte. Inclusive, chama-se atenção à tese proposta pela Receita Federal do Brasil, de que os fundamentos contemplados pelo STF seriam aplicáveis ao sistema de creditamento do PIS/COFINS, de modo que, uma vez que os valores de ICMS não podem integrar a base de cálculo das contribuições, também não podem integrar a base de creditamento delas.

Sem embargo, sobreveio parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em sentido contrário à tese proposta pela RFB, sob a premissa básica de que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS não constituiu o objeto de julgamento pelo STF no âmbito do tema nº 69 da repercussão geral.

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 574.706/PR**. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Julgado em 15/03/2017. Publicado em: 17/03/2017.

Prosseguindo, sob o aspecto processual, os pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal no RE nº 574.706/PR, voltados à análise da base de cálculo do PIS e da COFINS, não abordaram a sistemática de creditamento do PIS e da COFINS cobrados no regime não cumulativo, e nem poderiam tê-lo feito, uma vez que a matéria não foi discutida no feito de origem (MS nº 2006.70.00.030559-9/PR, digitalizado nos autos nº 5025144-24.2019.4.04.7000).

(...)

Repise-se: a não cumulatividade discutida nos autos disse respeito somente ao ICMS, a qual serviu como pano de fundo para estabelecer o que seria retirado da base de incidência do PIS/COFINS. O regime não cumulativo do PIS/COFINS, não foi debatido e nem poderia ter sido, por conta da necessária adstrição ao pedido do contribuinte.

(...)

Em arremate, não se vislumbra, com base apenas no conteúdo do acórdão, a possibilidade de se proceder ao recálculo de créditos de PIS/COFINS apurados nas operações de entrada, porque a questão não foi, nem poderia ter sido, discutida no julgamento do Tema 69.⁷¹

Feita esta breve análise de uma das “teses filhotes” propostas pelo próprio fisco federal, o trabalho se encaminha ao seu desfecho, com a meditação sobre a aplicabilidade da “tese do século” ao caso do ISSQN.

⁷¹ BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial. Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional. Coordenação de Consultoria Judicial. **PARECER SEI Nº 14483/2021/ME**. Brasília: Ministério da Economia, 13/11/2020.

CAPÍTULO 4 – CONSTITUCIONALIDADE DO ISSQN NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS E PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA IGUALDADE

4.1 Aplicabilidade das premissas da "tese do século" *in casu* – Tema nº 118 da repercussão geral (RE nº 592.616)

Devidamente analisados os parâmetros fixados pela “tese do século”, transporta-se o presente estudo à aplicabilidade de suas fundamentações ao caso do ISSQN. Veja-se.

Por um lado, os contribuintes do ISSQN e das contribuições ao PIS e da COFINS defendem que o imposto municipal, de igual sorte à do ICMS, não deve ser incluído na base de cálculo das exações federais, porquanto não se amolde aos conceitos constitucionais de faturamento e de receita.

Conforme já pacificado por este estudo, em síntese, a doutrina brasileira e a jurisprudência da Suprema Corte caminham em igual direção, ao asseverar que são necessários à caracterização de certa rubrica como sendo “receita bruta” ou “faturamento” o ingresso positivo e definitivo ao patrimônio do contribuinte, de sorte que meros ingressos, repasses e provisionamentos transitórios não se enquadrem nesta qualificação.

Pois bem. Conforme também analisado à exaustão nesta obra, as premissas das quais o STF se valeu para asseverar a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS residem, em síntese, na proteção à não-cumulatividade do imposto.

Viu-se, também, na análise dos aspectos jurídicos do ISSQN, que este não é um imposto submetido à sistemática da não-cumulatividade, pelo que o destaque e a inclusão de seus valores no preço dos serviços prestados e tributados representa mera opção do contribuinte⁷².

⁷² Quanto a esse ponto, faz-se mister breve menção à fundamentação firmada pelo STJ no âmbito do tema nº 313 dos recursos repetitivos, superada pela tese do STF no tema nº 69 na repercussão geral, segundo a qual, conforme fora analisado acima, o ICMS não poderia ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, porque seu destaque e a inclusão de seus valores no preço da operação tributada corresponderia a mera opção do contribuinte. É justamente essa a discussão acerca do ISSQN. No entanto, neste caso, a não-cumulatividade não mais ampara o contraponto em benefício do contribuinte.

Com todas essas pontuações postas à mesa, fazem-se mais que razoáveis eventuais indagações sobre o grau de aplicabilidade da “tese do século” à “tese filhote” do ISSQN. O contribuinte litigante pauta-se nas seguintes balizas para defender a aplicabilidade: (i) o destaque e a percepção dos valores destinados à tributação municipal não representam ingresso definitivo em seu patrimônio, eis que, desde o momento de sua origem, são destinados ao repasse à edilidade competente à sua cobrança, e, portanto (ii) não são de titularidade da pessoa jurídica contribuinte, mas, sim, àquela municipalidade, e, por todo o quanto exposto, (iii) não se possui disponibilidade de tais rubricas.

Das análises pormenorizadas pelo trabalho, viu-se que, tanto o fisco como o contribuinte possuem argumentos hígidos aptos a fundamentar suas respectivas defesas de aplicabilidade (ou inaplicabilidade) da tese do século ao ISSQN. Ao que tudo indica, o cerne da discussão gira em torno da análise do enquadramento fiscal-contábil dos valores de ISSQN no caixa do contribuinte⁷³, bem como do quão relevante será considerada a ausência de previsão de não-cumulatividade do tributo municipal.

Os tribunais federais brasileiros têm firmado posicionamentos distintos quanto à temática. Uns, de um lado, reconhecem que as premissas fáticas e jurídicas fixadas pelo STF na tese do século são aplicáveis à hipótese do ISSQN. Outros entendem que há a necessidade de *distinguishing* entre os casos, de modo que o que restou decidido pelo STF em nada se aplicaria ao caso do ISSQN. Veja-se, contudo, que o mérito propriamente dito da legalidade/constitucionalidade da exação das contribuições sobre o aludido tributo não tem sido efetivamente enfrentado.

Para exemplificar, é ver o ementário de julgado firmado em 2021 pelo Tribunal Regional da 5ª Região (TRF-5), posicionando-se favoravelmente à tese do contribuinte:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PIS E COFINS. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE AO ICMS E AO ISS DA BASE DE CÁLCULO. NÃO INCORPORAÇÃO DO ICMS E DO ISS AO PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE. ORIENTAÇÃO SEGUIDA DE JULGADO DO STF, SUBMETIDO AO REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL (RE Nº 574.706-PR).

⁷³ Nesse sentido: “(...) os contribuintes (...) têm o direito de não considerar, como receitas próprias, valores que apenas transitam por seus livros fiscais, sem representar, entretanto, acréscimo patrimonial. Tal é o caso, v. g., dos montantes a ele repassados para satisfação de despesas incorridas por conta e ordem de terceiros, ou para pagamento, aos efetivos prestadores, por serviços por eles apenas intermediados.” BOTALLO, Eduardo Domingos. **Base impositiva do ISS e das Contribuições para o PIS e a Cofins**. Revista de estudos tributários, Porto Alegre: Síntese, v. 2, n. 10, p. 21-26, nov./dez. 1999.

(...)

3. Tanto em relação ao ICMS, como quanto ao ISS, tramitaram recursos especiais em regime de recurso repetitivo, cujos julgados entenderam ser devida a inclusão dos aludidos tributos na base de cálculo do PIS e da COFINS, a saber: RESP 1.330.737/SP, para o ISS; e RESP 1.144.469/PR, para o ICMS. Apesar desse posicionamento do Colendo STJ, os julgados proferidos em sede de recurso repetitivo não têm efeito vinculante, podendo o magistrado decidir conforme seu convencimento sobre a matéria.

4. As teses contidas no RESP 1.330.737/SP e no RESP 1.144.469/PR (inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS) foram recebidas no STF como repercussão geral, tendo sido julgada apenas a questão do ICMS, no RE nº 574.706/PR.

5. Em que pese entender que o ICMS integra o faturamento da empresa, que constitui a base de cálculo para o PIS e a COFINS, é de se registrar que o C. STF decidiu, nos autos do RE nº 574.706-PR (repercussão geral), que deve ser excluído o tributo da base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o fundamento de que, por não se incorporar ao patrimônio do contribuinte, o valor arrecadado a título de ICMS não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições que se destinam ao financiamento da seguridade social. No caso do ISS, deve ser aplicada também a mesma tese utilizada pelo precedente do STF, uma vez que é um tributo indireto e constitui-se numa entrada transitória no faturamento da empresa. Manutenção da sentença recorrida.

6. Apelação da Fazenda Nacional improvida.⁷⁴

Veja-se que o *decisum* deliberou acerca da aplicabilidade da tese do século ao ISSQN.

Na mesma esteira, seguiu recentíssimo julgado firmado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF-1):

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. EXCLUSÃO DO ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. TEMA 69 STF. EXCLUSÃO DO ISS. POSSIBILIDADE. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PENDENTE DE JULGAMENTO (TEMA 118). RAZÕES DE DECIDIR ADOTADAS PELO STF NO TEMA 69. APLICAÇÃO POR ANALOGIA. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. REGIME CONSTITUCIONAL DE PRECATÓRIOS (CF, ART. 100). TEMA 1.262 STF. REMESSA NECESSÁRIA PARCIALMENTE PROVIDA. APELAÇÃO DA AUTORA PROVIDA. APELAÇÃO DA UNIÃO NÃO PROVIDA.

1. O egrégio Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 574.706/PR (Tema 69) da repercussão geral, fixou a tese no sentido de que: “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. Quando da apreciação dos Embargos de Declaração, o Supremo estabeleceu que a tese fixada no referido recurso extraordinário passaria a produzir efeitos a partir de 15/3/2017, com exceção das ações judiciais e administrativas protocoladas até essa data, onde igualmente restou esclarecido que o ICMS a ser excluído se trata do destacado na nota fiscal de saída, e não o efetivamente recolhido pelo contribuinte.

2. Ao apreciar o RE 1.452.421/PE, julgado sob a sistemática da repercussão geral (Tema 1.279), acerca da correta interpretação da modulação de efeitos estabelecida no julgamento dos Embargos de Declaração no RE 574.706/PR, o Plenário do STF, reafirmando a própria jurisprudência, determinou a possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS apenas em relação à obrigação tributária decorrente de fato gerador ocorrido a partir de 15/03/2017.

3. A ratio decidendi adotada pelo STF no julgamento do Tema 69 (o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS) deve ser aplicada,

⁷⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação cível nº 0002945-04.2014.4.05.8500**. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional). Apelada: Lojas Diamante LTDA. Relator: Desembargador Federal Rubens de Mendonça Canuto. Quarta Turma. Acórdão publicado em 13.11.2017.

por analogia, para exclusão do ISS das bases de cálculo das referidas contribuições sociais. Precedentes deste TRF1.

4. Entretanto, não se aplica ao ISS a modulação temporal do RE 574.706/PR, pois efetuada restritivamente para o ICMS, visto que se trata de medida excepcional, nos termos do art. 927, § 3º, do CPC.

5. Tema 118 (inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS) com repercussão geral reconhecida no RE 592.616/RS. Pendente de julgamento.

(...)

Decide a 13ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, à unanimidade, dar parcial provimento à remessa necessária, dar provimento à apelação da autora e negar provimento à apelação da União (Fazenda Nacional).⁷⁵

Nesse cenário, o STF recebeu a controvérsia em sede de tema de repercussão geral (tema nº 118 – *leading case*: Recurso Extraordinário nº 592.616). O caso pende de julgamento, e não há determinação expressa de sobrestamento dos recursos que debatam a temática, motivo pelo qual ainda há margem para dissidência jurisprudencial.

Não obstante, o voto depositado pelo relator do apelo raro, Ministro Celso de Mello, mostra-se favorável à pretensão particular, consignando a qualificação do ISS como mero ingresso de caixa, de caráter transitório e sem caráter definitivo. O voto do relator sugeriu a seguinte tese a ser fixada no âmbito do tema:

“O valor correspondente ao ISS não integra a base de cálculo das contribuições sociais referentes ao PIS e à COFINS, pelo fato de o ISS qualificar-se como simples ingresso financeiro que meramente transita, sem qualquer caráter de definitividade, pelo patrimônio e pela contabilidade do contribuinte, sob pena de transgressão ao art. 195, I, ‘b’, da Constituição da República (na redação dada pela EC nº 20/98)”.⁷⁶

4.2 Observância aos princípios constitucionais-tributários da capacidade contributiva e da igualdade tributária

O corolário constitucional-tributário da capacidade contributiva encontra comando constitucional no artigo 145, § 1º, da CFRB/88, que assim dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária,

⁷⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação cível nº 1067299-68.2021.4.01.3300**. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional) e outros. Apelada: DaVita Serviços de Nefrologia Salvador LTDA e outros. Relator: Juiz Federal Convocado Marllon Sousa. Décima Terceira Turma. Julgado em 12.03.2024. Acórdão publicado em 19.103.2024.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 592.616**. Relator: Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno. Sessão virtual de 14.08.2020 a 21.08.2020.

especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁷⁷

Para Paulsen,

A capacidade contributiva não constitui, apenas, um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.⁷⁸

Ainda seguindo a doutrina do eminente tributarista, o aludido princípio corresponderia, em linhas breves, à necessária previsão de graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte (PAULSEN, 2008, p. 79), aplicável a todas as espécies tributárias (IBIDEM, 2008, p. 79).

Paulsen não é o único estudioso que lê o princípio ora estudado sob uma perspectiva *a priori* de todo o ordenamento jurídico-tributário brasileiro. Novelli, inclusive, ao realizar este exercício, chama importante e correta atenção ao fato de que outros princípios regentes da tributação nacional são oriundos da materialização da capacidade contributiva, perpassando-se as noções triviais de segurança e de igualdade tributária. É ler:

(...) no sistema tributário de um Estado democrático de Direito, os cânones fundamentais da legalidade tributária (sob as formas da reserva e da preferência da lei) e da capacidade contributiva devem ser (ou antes, não podem deixar de ser) verdadeiros elementos ou notas conceptuais do próprio tributo. E assim, note-se, simplesmente por duas razões: de um lado, porquanto justamente tais princípios encarnam, antes e acima de quaisquer outros, os valores superiores da segurança e da justiça (igualdade) da tributação, na sua maior amplitude e generalidade; e de outro, em razão da própria natureza específica do tributo, que substancialmente consiste, como bem se sabe, em prestação patrimonial imposta (portanto, não correspondente a um interesse comutativo), que não constitui sanção.⁷⁹

Nesse espeque, anda de mãos dadas com o axioma sobredito o princípio da igualdade tributária. Este é, por que não, o reflexo do princípio da igualdade instaurado pelo *caput* do art, 5º, no âmbito das relações fiscais sob égide do ordenamento jurídico brasileiro.

⁷⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

⁷⁸ PAULSEN, *op. cit.*, 2008, p. 78.

⁷⁹ NOVELLI, Flávio Bauer. **Apontamentos sobre o conceito jurídico de taxa**. Revista de direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, n. 45, p. 93–121, 1992.

Ademais, concerne destacar que, tanto o princípio da igualdade tributária, como o da capacidade contributiva, fundamentam a orientação de políticas extrafiscais pátrias. Isso porque tais políticas se dão, justamente, em necessária observação à promoção da igualdade material, constatada uma situação fática específica que as justifique. Paulsen exemplifica com sucesso, ao citar o caso da autorização constitucional à extrafiscalidade do IPTU e do ITR:

A razão vocacionada a fundamentar tratamento diferenciado em matéria tributária é a capacidade contributiva, medida de justiça fiscal COM SUPORTE EXPRESSO NO ART. 145, § 1º, DA Constituição. Apenas excepcionalmente é que se poderá admitir tratamento diferenciado embasado em razões extrafiscais, as quais, ademais, terão de encontrar expresse amparo constitucional.

A Constituição autoriza a utilização extrafiscal do IPTU e do ITR para induzir o cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, § 4º, da CF), a concessão de benefícios fiscais de incentivo regional (...) ⁸⁰

No tocante à discussão acerca da legitimidade da inclusão do ISSQN nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, consignando-se que o ISSQN, de fato, não constitua receita ou faturamento tributáveis pelas contribuições federais, tal exação significaria obrigar o contribuinte ao pagamento de tributo sobre um valor do qual não é titular.

Desse modo, ter-se-ia latente óbice à salvaguarda do princípio da capacidade contributiva, eis que, em seu respeito, a tributação deveria limitar-se a uma riqueza que componha, de fato, o patrimônio da empresa, pois é exatamente a disponibilidade do montante auferido que caracteriza a capacidade do sujeito passivo de uma obrigação tributária de pagar aquele tributo.

Assim, também partindo-se da premissa de que a exação então estudada é indevida, seria o caso de violação ao sobredito princípio da igualdade tributária. Isto porque, ressalta-se, partindo da premissa de que as exações são indevidas, e de que o ISSQN efetivamente não corresponde a ingresso definitivo no caixa de seu contribuinte, tem-se que as contribuições incidiriam sobre elementos estranhos à particularidade de seus contribuintes.

Em termos mais didáticos, contribuintes que estão sob semelhante condição jurídica seriam obrigados a pagar as contribuições sociais debatidas em valores distintos, exclusivamente porque cada um deles encontra-se subsumido a distintas situações tributárias municipais. Afinal, é fato que, com a apuração das contribuições ao PIS e da COFINS sobre o

⁸⁰ PAULSEN, *op. cit.*, 2008, p. 75.

ISSQN, seu valor varia em razão da proporção da riqueza (ISSQN) que é repassada aos cofres municipais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como é possível extrair-se do quanto fora exposto em seus tópicos, o escopo do presente trabalho propôs-se a analisar as balizas de âmbito constitucional e legal firmadas pelas cortes superiores brasileiras para apreciarem e decidirem sobre o campo de incidência da exação das contribuições ao PIS e da COFINS – oportunidade na qual tem-se por inevitável a análise dos conceitos de “receita” e de “faturamento” sob o espeque constitucional –, especialmente sobre as rubricas destacadas por seus contribuintes a título de pagamentos de outro tributo.

Na hipótese, a discussão girou especificamente em torno da inclusão de tributos incidentes sobre a circulação – mais especificamente, o ISSQN e o ICMS –, sob a óptica dos conceitos constitucionais de renda e de faturamento aptos a enquadrá-los (ou desenquadra-los) no campo de incidência das contribuições federais estudadas.

Em linhas gerais, dessarte, buscou-se analisar a aplicabilidade dos preceitos fundamentadores da *ratio* do STF ao decidir sobre o tema nº 69 da repercussão geral – de acordo com o qual restou consignada a inconstitucionalidade das exações de PIS/COFINS sobre os valores destacados pelos contribuintes a título de ICMS – ao caso do ISSQN.

Nesse sentido, o trabalho iniciou-se com trivial análise pormenorizada acerca das diretrizes do sistema tributário pátrio, principalmente no que diz respeito à composição do campo de incidência de um dado tributo – a chamada “regra-matriz de incidência”, estudada *supra*.

Feita essa especificação, passou-se a analisar os atributos jurídicos dos tributos objetos da discussão proposta, a saber, o ISSQN, o ICMS, e, por óbvio, o PIS/COFINS, como dos conceitos de receita e de faturamento legislativamente postos e constitucionalmente amparados pela Suprema Corte brasileira (STF).

Quanto a isso, chama-se atenção a três pontos. O primeiro é o de que, conforme meditado alhures, o ISSQN não está submetido à sistemática constitucional-tributária da não-cumulatividade, motivo pelo qual o destaque de seus valores e a inclusão no preço total do serviço prestado se dá por mera opção do contribuinte.

Não obstante, como se viu na breve análise contábil-constitucional realizada sobre o tributo, fato é que seus valores representam mera transitoriedade no patrimônio do contribuinte, eis que a titularidade pertence, em verdade, àquela edilidade tributante do imposto.

Portanto, o ISSQN estaria submetido a estes dois “lados da moeda”: de um lado, sua cumulatividade; de outro, o fato de que, ainda assim, os valores destacados a este título não correspondem aos conceitos de receita e de faturamento firmados tanto na seara contábil, como na seara jurídico-tributária legal e constitucional.

O segundo ponto digno de destaque nesta conclusão é o fato de que, de outra sorte, o ICMS é um imposto cuja não-cumulatividade corresponde a verdadeiro mandamento constitucional, de modo que os destaques de seus valores e as posteriores apurações de saldos devedores/credores representam mais nada senão o mecanismo de garantia da efetividade da não-cumulatividade, eis que, somente assim, é possível sistematizar-se a sistemática de compensação do tributo, e, portanto, evitar-se o chamado “efeito cascata”.

Isto posto, viu-se que foi esse o fundamento adotado pelo STF para, indo de encontro à tese outrora firmada pelo STJ no âmbito do tema nº 313 dos recursos repetitivos, asseverar que o destaque de valores de ICMS não só não encontra guarida nos conceitos pacificados de receita bruta e de faturamento aptos a atrair a incidência do PIS/COFINS, mas também representa o veículo viabilizador do princípio da não-cumulatividade na prática operacional.

Ademais, o terceiro ponto digno de destaque neste tópico finalizador, no que diz respeito à análise dos atributos jurídicos das tributações aqui estudadas, tem a ver com as diversas alterações legislativas pelas quais as contribuições ao PIS e da COFINS passaram, até ter sua base de cálculo pacificada na maneira que vige hodiernamente – incidência sobre a receita bruta e o faturamento.

Tal trajetória legislativa instável representa a mecanização das contribuições federais como instrumento político-tributário arrecadatário, de modo que, inclusive, conforme meditado por este trabalho sob o espeque da doutrina mais crítica, a própria não-cumulatividade prevista pelo legislador pátrio *a posteriori* encontra óbices à sua plena operacionalização.

Adiante, ao analisar-se o cerne da presente obra, repita-se, a aplicabilidade dos fundamentos da “tese do século” ao caso do ISSQN, propôs-se, por um lado, a consideração das características contábil-fiscais do imposto, que o afastam dos conceitos constitucionalmente admitidos de receita e de faturamento, mas, por outro, repisou-se o fato de que o destaque e a agregação do valor a título da exação municipal corresponde a mera opção de seu contribuinte, pelo que, uma vez que tais valores ingressem em seu caixa, poderia o fisco federal valer-se de tua percepção patrimonial positiva para cobrar as tributações em discussão.

De um modo ou de outro, a jurisprudência acostada a este trabalho e por ele analisada deixa claro que, de uma direção, os julgadores federais asseveram que as premissas fático-jurídicas da tese do século são aplicáveis ao caso do ISSQN, e, de outra direção, outros julgadores prezam pela observação do *distinguishing* entre as duas situações jurídicas, distintas entre si.

Por fim, diante da carência de pacificação do tema, e, ainda, diante da pendência de apreciação pela suprema corte brasileira – que o recebeu em sede de repercussão geral, através do tema nº 118 –, a proposição final foi a análise da cobrança do PIS/COFINS, incluindo-se em sua base de cálculo o ISSQN, sob os corolários axiomáticos da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

O trabalho encerra sua análise, propondo uma reflexão acerca da cobrança em discussão, até o limite dos parâmetros de caráter axiomático firmados pelos comandos sobreditos. Em outras palavras, a análise proposta é a de que, a despeito dos pontos controvertidos, leia-se a possibilidade – ou impossibilidade – de a inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS ferir – ou deixar de fazê-lo –, em certo grau, os princípios mencionados.

A relevância da discussão se mostra indiscutível, vez que, se realizada uma meditação ainda mais dedicada acerca do tema, ver-se-á que também estão em xeque outros comandos axiomáticos regentes do ordenamento jurídico-tributário pátrio, como os princípios da segurança jurídica e o da não-surpresa, inaugurado pelo ilustre professor Eduardo Maneira⁸¹.

⁸¹ MANEIRA, Eduardo. **Direito Tributário - Princípio da Não-surpresa**. s/e. Minas Gerais: Del Rey, 1994.

Veja-se que a preocupação contemplada por este trabalho vai além de uma mera análise jurídica de determinado fato tributário posto à mesa; ela, em verdade, reflete o impacto que uma gestão tributária dotada de incertezas e de ausência de parametrizações pacificadas, seja no âmbito legislativo, seja no âmbito da administração pública, pode acarretar à sociedade brasileira em seus mais diversos graus de exercício de seus respectivos projetos existenciais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971.
- BARRETO, Aires F. **A nova Cofins: primeiros apontamentos**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 103. São Paulo: Dialética, 2004.
- BARRETO, Aires F. **ISS NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. **Base impositiva do ISS e das Contribuições para o PIS e a Cofins**. Revista de estudos tributários, Porto Alegre: Síntese, v. 2, n. 10, p. 21-26, nov./dez. 1999.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12/05/2024.
- BRASIL. **Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em: 12/05/2024.
- BRASIL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis. 4ª Turma. **Acórdão nº 07-29870**. Publicado em 14/09/2012.
- BRASIL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis. 4ª Turma. **Acórdão nº 14-35029**. Publicado em 25/08/2011.
- BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002**. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15123>>. Acesso em 12/05/2024.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.** Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304>>. Acesso em 12/05/2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.** Institui Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 12/05/2024.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

BRASIL. **Lei nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2017.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm>. Acesso em: 12/05/2024.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial. Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional. Coordenação de Consultoria Judicial. **PARECER SEI Nº 14483/2021/ME**. Brasília: Ministério da Economia, 13/11/2020.

BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria-Geral da República. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 745. ICMS. ARTS. 150, II, E 155, § 2º, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE. ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES. ALÍQUOTA ESPECÍFICA SUPERIOR À ALÍQUOTA GERAL. INCONSTITUCIONALIDADE. PROVIMENTO. MODULAÇÃO DE EFEITOS RECOMENDÁVEL. Parecer nº 1106/2015 – ASJCIV/SAJ/PGR**. In STF, Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Brasília: Ministério Público Federal, 03/03/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.144.469/PR**. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgado em: 10/08/2016. Acórdão publicado em: 02/12/2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.221.170/PR**. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgado em: 22/08/2018. Acórdão publicado em: 24/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 240.785/MG**. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Tribunal Pleno. Acórdão publicado em: 15/12/2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 390.480/MG**. Rel. Min. Marco Aurelio. Tribunal Pleno. DJ: 15/08/2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 574.706/PR**. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Julgado em 15/03/2017. Publicado em: 17/03/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 592.616**. Relator: Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno. Sessão virtual de 14.08.2020 a 21.08.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 31**. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula31/false>> Acesso em: 12/05/2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Ministro Eros Grau no RE nº 357.950/RS**. Relator: Min. Marco Aurélio. Primeira Turma. Acórdão publicado em: 15/08/2006.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação cível nº 1067299-68.2021.4.01.3300**. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional) e outros. Apelada: DaVita Serviços de Nefrologia Salvador LTDA e outros. Relator: Juiz Federal Convocado Marllon Sousa. Décima Terceira Turma. Julgado em 12.03.2024. Acórdão publicado em 19.103.2024.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação cível nº 0002945-04.2014.4.05.8500**. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional). Apelada: Lojas Diamante LTDA. Relator: Desembargador Federal Rubens de Mendonça Canuto. Quarta Turma. Acórdão publicado em 13.11.2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 10 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

CERDEIRA, Pablo, SGANZERLA, Rogerio, e VASCONCELOS, Fábio. **Três décadas de reforma constitucional: onde e como o Congresso Nacional procurou modificar a constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2018.

COELHO, Sacha Calmon. **Conflito de competência do ICMS X ISSQN na Industrialização por encomenda em etapa intermediária da produção. Materiais fornecidos pelo próprio contratante. Reconhecimento da Repercussão Geral pelo STF**. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2017/06/conflito-competencia-icms-issqn-industrializacao-por-encomenda-etapa-intermediaria-de-producao.pdf>>. Acesso em 12/05/2024.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 00 (R2) – ESTRUTURA CONCEITUAL PARA RELATÓRIO FINANCEIRO – Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – Conceptual Framework**. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em 12/05/2024.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito tributário aplicado: impostos e contribuições das empresas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

INGIZZA, Carolina. **Fux mantém créditos concedidos antes de modulação da ‘tese do século’**. O ministro do STF decidiu contra a Fazenda, mantendo R\$ 4,4 milhões em créditos obtidos por uma empresa do setor têxtil. JOTA. Disponível em <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/fux-mantem-creditos-concedidos-antes-de-modulacao-da-tese-do-seculo-09032024>>. Acesso em 12/05/2024.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário**. 3. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005.

MANEIRA, Eduardo. **Direito Tributário - Princípio da Não-surpresa**. s/e. Minas Gerais: Del Rey, 1994.

MARQUES, Thiago de Mattos. **ICMS - INSTITUIÇÃO E AMPLIAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM ANTECIPAÇÃO DO FATO GERADOR VIA DECRETOS/CONVÊNIOS**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 992/2018, p. 219 – 239, jun./2018.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 46.

Minatel, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico Para Sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.

NOVELLI, Flávio Bauer. **Apontamentos sobre o conceito jurídico de taxa**. Revista de direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, n. 45, p. 93–121, 1992.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

PEIXOTO, Ravi. **Reflexões a partir da modulação de efeitos da tese tributária do século: o Recurso Extraordinário 574.706 e a inserção do ICMS base de cálculo do PIS e COFINS**. Revista dos Tribunais, São Paulo: Ed. RT, v. 1034, ano 110, p. 401-417, dez./2021.

RUAS, Danielle. **Mais de 6,7 milhões de normas foram editadas no Brasil em 33 anos, média de 563 por dia**. Portal Dedução, 7 de outubro de 2021. Disponível em: <<https://www.deducao.com.br/index.php/mais-de-67-milhoes-de-normas-foram-editadas-no-brasil-em-33-anos-media-de-563-por-dia/>>. Acesso em: 12/05/2024.

SANTOS, Mateus. **Contabilidade Tributária**. Ed. 2023. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2023. Disponível em <<https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/secao/41introducao-4-receita-receita-bruta-contabilidade-tributaria-ed-2023/1982364136>>. Acesso em 12/05/2024.

SEHN, Solon. **PIS-COFINS– Não cumulatividade e regimes de incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

XAVIER, Alberto. **Temas de Direito Tributário**; Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1991.