

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (UFRJ)
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS (CCJE)
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO (FND)
BACHARELADO EM DIREITO

CARLOS HENRIQUE MOURA LOUREIRO MAGLIANO RIBEIRO

**ANÁLISE DA “TESE DO SÉCULO” COMO PRECEDENTE PARA A “TESE
FILHOTE” DE EXCLUSÃO DE ISS.**

MONOGRAFIA

RIO DE JANEIRO

2023

CIP - Catalogação na Publicação

R484a Ribeiro, Carlos Henrique Moura Loureiro Magliano
Análise da "tese do século" como precedente para a
"tese filhote" de exclusão de ISS. / Carlos Henrique
Moura Loureiro Magliano Ribeiro. -- Rio de
Janeiro, 2023.
41 f.

Orientador: Hendrick Pinheiro da Silva.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. Precedente. 2. Tese do Século. 3. Base de
Cálculo. 4. PIS e Cofins . 5. Receita e
Faturamento. I. Silva, Hendrick Pinheiro da,
orient. II. Título.

CARLOS HERIQUE MOURA LOUREIRO MAGLIANO RIBEIRO

**ANÁLISE DA “TESE DO SÉCULO” COMO PRECEDENTE PARA A “TESE
FILHOTE” DE EXCLUSÃO DE ISS.**

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 Hendrick Pinheiro da Silva

Data da aprovação: 24 / 11 / 2023

Banca Examinadora:

Hendrick Pinheiro da Silva (orientador)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Rodrigo Cipriano dos Santos Risolia

Daniel Serra Lima

RIO DE JANEIRO

2023

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de agradecer a minha família, presente em todo o caminho acadêmico que decidi trilhar. Sempre me apoiando nos momentos mais difíceis da minha jornada, muito antes da faculdade. Especialmente minha mãe, Cíntia Moura Loureiro Magliano Ribeiro, que sempre lutou para proporcionar uma educação de qualidade aos filhos, e meu pai, Cyro Roberto Magliano Ribeiro Júnior, que me provou que o sucesso é fruto da lucubração.

Quero expressar minha sincera gratidão ao Professor Orientador Hendrick Pinheiro por todo o apoio e paciência na confecção do tema e na escrita do trabalho. Aqui deixo minha singela homenagem.

Por fim, quero agradecer a todos os professores e amigos que fiz na Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, que me forçaram a “sair da caverna” para observar outras realidades e vivências, me ensinando a respeitar e a entender diferentes pontos de vista. Afinal, o certo e errado não se apresentam perfeitamente delimitados como as águas do Rio Negro e Solimões.

RESUMO

Em 13 de maio de 2021, o plenário do Superior Tribunal Federal julgou os embargos de declaração da Fazenda Nacional e, enfim, determinou que o ICMS não compõe a base de cálculo da contribuição para o PIS e Cofins. Nesse sentido, o julgamento do RE nº 574.706/PR, submetido ao rito da repercussão geral, culminou na famosa “tese do século”, Tema 69 do STF, desencadeando em uma série de discussões e debates técnicos sobre o seu impacto social. O trabalho buscou, portanto, analisar a exegese da controvérsia e entender como as razões de decidir do precedente podem interceder a favor de teses paralelas que também buscam a exclusão de outros impostos sobre o base de cálculo dessas contribuições sociais, mais especificamente a tese que visa a exclusão do ISS. Primeiro, foram apresentados os conceitos que foram foco de debate no judiciário, quais sejam, o fato gerador e base de cálculo das contribuições. Depois, foi analisado quais os motivos determinantes utilizados pela corrente majoritária da Suprema Corte para afastar os valores referentes ao imposto estadual do conceito de receita e faturamento para fins de incidência das contribuições. Por fim, o trabalho desenvolve os principais argumentos que advogam para uso dos fundamentos determinantes do precedente firmado, no julgamento do Tema 118 do STF, que discute a constitucionalidade da inclusão do imposto municipal na base de cálculo das contribuições sociais em comento.

Palavras-chave: Base de cálculo. Contribuições Sociais. Receita. Faturamento. Precedente. Tese do Século

ABSTRACT

On May 13, 2021, the plenary session of the Supreme Federal Court (STF) deliberated on the motion for clarification filed by the National Treasury and ultimately determined that the ICMS (State Value-Added Tax) does not constitute part of the calculation basis for the contribution to the PIS and COFINS. In this regard, the judgment of Extraordinary Appeal (RE) No. 574,706/PR, subjected to the general repercussion procedure, resulted in the renowned "century's thesis," Theme 69 of the STF, triggering a series of technical discussions and debates about its social impact. The present study aimed, therefore, to analyze the exegesis of the controversy and comprehend how the rationale of the precedent can favor parallel arguments that also seek the exclusion of other taxes from the calculation basis of these social contributions, specifically addressing the thesis aimed at excluding the ISS (Municipal Service Tax). Initially, the concepts that were the focus of judicial debate, namely, the triggering event and the calculation basis of the contributions, were presented. Subsequently, the determinative reasons employed by the majority opinion of the Supreme Court to exclude amounts related to the state tax from the concept of revenue and turnover for the purposes of contribution incidence were analyzed. Finally, the study elaborates on the main arguments advocating for the application of the determinative grounds of the precedent established in the judgment of Theme 118 of the STF, which discusses the constitutionality of including the municipal tax in the calculation basis of the aforementioned social contributions.

Keywords: Calculation Basis. Social Contributions. Revenue. Turnover. Precedent. Century's Thesis.

SIGLAS E ABREVIATURAS

AgR – Agravo Regimental

AREsp – Agravo em Recurso Especial

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPC – Código de Processo Civil

CPRB – Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil de 1998

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

Finsocial – Fundo de investimento Social

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS – Imposto Sobre Serviços

ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

Pasep – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS – Programa de Integração Social

PR – Paraná

Rcl – Reclamação

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

RS – Rio Grande do Sul

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TFR – Tribunal Federal de Recursos

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
I – CONCEITOS INERENTES À DISCUSSÃO	10
1.1 As contribuições ao PIS e Cofins	10
1.2 Fato gerador e hipótese de incidência	11
1.3 Base de cálculo	12
II – A EXEGESE DA DISCUSSÃO QUE CIRCUNDA A “TESE DO SÉCULO”.	17
2.1. Faturamento é diferente de Receita	18
2.2 O ICMS não constitui custo da mercadoria ou do serviço.	21
III - A “TESE DO SÉCULO” COMO PRECEDENTE PARA AS “TESES FILHOTES”	22
3.1. Origem do julgamento do Tema 118.....	23
3.2. Ambos, tanto o ISS quanto o ICMS, são impostos indiretos, por isso, possuem técnicas de arrecadação semelhantes.....	25
3.3. A transcendência dos motivos determinantes.....	31
CONCLUSÃO.....	35
REFERÊNCIAS	37

INTRODUÇÃO

Um freguês vai ao supermercado e compra um refrigerante para beber no almoço. Ele paga R\$ 10,00 pela bebida. Uma parte desse valor, 1/5 por exemplo, é devido por lei ao governo em forma de imposto. O supermercado, por sua vez, é obrigado a recolher esse valor para cada refrigerante vendido. Então, se ele vender 200 refrigerantes até o final do mês, ele percebe um montante de R\$ 2.000,00 em vendas de refrigerante naquele mês. Contudo, ela já sabe que deverá recolher ao governo R\$ 400,00 desse montante a título de tributo. Sendo assim, ao final dessa operação, o supermercado ficará com R\$ 1.600,00 das vendas de refrigerante naquele mês.

Em outros termos, o Contribuinte, em cumprimento ao seu dever de contribuir para as despesas públicas, deve entregar uma parcela de sua receita ao governo pela operação da venda de refrigerantes. Aliás, esse valor já está incluso no preço do produto. Apesar do supermercado (contribuinte direito) ter o dever de recolher e separar esse valor (tributo) para a autoridade fazendária, é o freguês (contribuinte) quem realmente paga, despende de seu dinheiro para consumir o refrigerante. O exemplo supracitado retrata a tributação sobre o consumo.

Depreende-se daí uma questão crucial que a seguir será foco de análise: O valor devido ao Estado, aquele que já está incluso no valor do produto, é apenas repassado ao governo, sendo o supermercado um mero intermediário entre o consumidor e o titular daquele valor? Ou não, esse valor, apesar de existir a obrigação legal de recolhimento, na prática, integra o patrimônio do supermercado, podendo utilizá-lo como bem entender?

Quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (ICMS), espécie de tributo que, em regra, incide sobre essa operação, o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que sim, o supermercado apenas repassa esse valor para o Estado, não integrando o seu patrimônio. Aqui outra questão emerge: Se o ICMS não integra o patrimônio do supermercado, por que os outros impostos que também incidem sobre a cadeia de consumo, Imposto Sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), não gozam dessa característica?

Contextualizando, em 13 de maio de 2021, o plenário do Superior Tribunal Federal julgou os embargos de declaração da Fazenda Nacional (Tema 69) e, enfim, determinou que o ICMS não compõe a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Destarte, o

juízo do Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706/PR,¹ submetido ao rito da repercussão geral, culminou na famosa “tese do século”, desencadeando em uma série de discussões e debates técnicos sobre o seu impacto para o futuro do Direito Tributário.

De acordo com entendimento da Suprema Corte, o ICMS apurado pelas empresas representa uma receita transitória que é repassada para o estado arrecadador, não constituindo receita ou faturamento para a companhia, mas sim para o Estado. Em outras palavras, as empresas (contribuintes de direito) apenas repassam o valor do imposto pago pelos consumidores (contribuintes de fato) ao ente competente (Estados). Sendo assim, o imposto destacado nas vendas de mercadorias e serviços não deve fazer parte da base de cálculo do PIS e Cofins, visto que essas contribuições sociais, nos termos do art. 195, I, “b”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88)², incidem sobre a receita ou o faturamento das empresas, e não dos Estados.

Oportunamente, o entendimento defendido pelo STF no julgamento do RE nº 574.706/PR foi usado como precedente para teses paralelas, novas ou já em andamento no judiciário, chamadas de “teses filhotes”. Em suma, a ideia de que o faturamento e a receita não compreendem todas as entradas nos cofres dos contribuintes, mas somente aquela parcela que se incorpora ao patrimônio da empresa, deu margem para o entendimento que outras verbas transitórias, referente a impostos que também incidem sobre as vendas, igualmente não deveriam ser enquadradas no conceito de faturamento ou receita.

Dentre as “teses filhotes”, destacam-se a de exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins (Tema 118 do STF), a exclusão do PIS e Cofins de sua própria base (Tema 1067 do STF), a exclusão do PIS e do Cofins da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) (Tema 1186 do STF) e a exclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS (Tema 504 do STF) e muito mais.

Além de modular os efeitos do julgado para conceder eficácia *ex nunc* à decisão, um dos pontos esclarecidos no julgamento dos embargos de declaração da Fazenda Nacional foi justamente a definição de que o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/Cofins deveria ser aquele destacado na nota fiscal de saída, e não o recolhido pelo contribuinte, em consonância ao regime de não cumulatividade. Nesse aspecto, muito se assemelha a “tese filhote” de exclusão do ISS.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgado em 13/05/2021. Inteiro Teor do Acórdão. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756736801>. Acesso em: 20 nov. 2023.

² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de out. de 1988.

Essas e outras questões serão abordados no presente trabalho que, através de uma análise técnica e crítica das disposições doutrinárias e jurisprudenciais, tentará, despretensiosamente, analisar se as razões de decidir da “tese do século” poderão ser usadas como precedente favorável ao contribuinte no julgamento das “teses filhotes”, mais especificamente aquela que discute a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e Cofins. Para tanto, far-se-á uso de materiais já publicados, constituído principalmente de livros, artigos, decisões, acórdãos e decisões para fundamentar a pesquisa bibliográfica.

Em primeiro plano, por se tratar de uma pesquisa técnica, será analisada disposições doutrinárias sobre os conceitos constantes no nosso ordenamento jurídico que foram discutidos no RE nº 574.706/PR. Depois, serão apresentados os motivos determinantes da corrente vencedora que julgou o Tema 69 e fixou a tese de exclusão do ICMS do conceito de faturamento ou receita, base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins. Por fim, são trazidos os argumentos principais que ensejaram o uso da “tese do século” como precedente no julgamento da “tese filhote” que discute a constitucionalidade da inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições em comento.

O objetivo do presente parecer será, portanto, analisar, à luz da recente decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que determinou que o ICMS não deve compor o conceito de receita ou faturamento para fins de aferimento da base de cálculo do PIS/COFINS, as razões de fato e de direito capazes de demonstrar a (in)constitucionalidade e (i)legalidade da inclusão do ISS nas bases de cálculo dessas mesmas contribuições.

I – CONCEITOS INERENTES À DISCUSSÃO

Para entender toda a discussão que circunda a famigerada “Tese do Século”, faz-se necessário, primeiramente, reconstruir conceitos de Direito Tributário, que são fundamentais para analisar pontos de aproximação e distanciamento entre os casos analisados. Afinal, como dizem os mais antigos, não devemos “colocar a carroça à frente dos bois”. Os conceitos apresentados serão de suma importância para compreensão dos argumentos do contribuinte, da Fazenda Pública e do entendimento dos ministros do Supremo.

1.1 As contribuições ao PIS e Cofins

A contribuição ao Programa de Integração Social, a PIS, foi criada pela Lei

Complementar n.º 07/1970³, inicialmente, para promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, conforme desprende-se do art. 1º da Lei. Em seguida, com a promulgação da Constituição Federal de 1998, os objetivos da contribuição foram modificados pelo art. 239, passando a custear o seguro-desemprego e o abono aos empregados com média de até dois salários mínimos de remuneração mensal.

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, a Cofins, por sua vez, foi instituída pela Lei Complementar n.º 70/1991⁴, destinada exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social, conforme art. 1º da lei.

Ambas as exações são devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado e as equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive aquelas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias.

1.2 Fato gerador e hipótese de incidência

Em primeira análise, cumpre esclarecer um dos pontos centrais da teoria do Direito Tributário. O fato gerador. O conceito ganha destaque no Brasil após publicação de um estudo de Jèze, financista francês, na Revista Forense e na RDA, em meados do século passado, traduzido pelo Professor Rubens Gomes de Souza.⁵ Mais tarde, o Código Tributário Nacional (CTN) consolida esse instituto nos arts. 113, §1º, e 144.⁶ Nessa esteira, Hugo Brito Machado (2018, p. 196) leciona:

Segundo definição albergada pelo Código Tributário Nacional, fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Dito com outras palavras, o fato gerador é a situação, seja uma situação de fato seja uma situação jurídica, descrita na lei instituidora do tributo e cuja ocorrência faz nascer a obrigação tributária respectiva.⁷

Infere-se um problema nessa definição. O CTN, em seu art. 114, afirma que o “fato

³ BRASIL. Lei Complementar n.º 07, de 07 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: 20 nov 2023.

⁴ BRASIL. Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991. 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: 20 nov. 2023.

⁵ DE SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**, 4ª edição, Edições Financeiras, Rio de Janeiro, 1964, pág. 73

⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de out. de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **As taxas no Direito brasileiro**. Revista Interdisciplinar de Direito - Faculdade de Direito de Valença, v. 16, n. 2, pp.191-227, jul./dez. 2018.

gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Já, no art. 113, §1º, prevê que a “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”. Ora, se Código traz o fato tanto como a descrição abstrata prevista em lei quanto uma situação concreta verificada no mundo “real”, qual conceito utilizar para defini-lo?

A doutrina cuidou desse debate, distinguindo o fato gerador em abstrato (situação descrita na lei) do fato gerador em concreto (situação descrita que se concretizou no mundo fenomênico). Sendo o primeiro chamado de hipótese de incidência e o segundo, apenas, de fato gerador. A palavra fato não é mais utilizada para se referir a meras hipóteses, somente para situações concretas.

Nesse cenário, hipótese de incidência ficou definida como a situação descrita na lei que, ao se concretizar, faz nascer obrigação tributária. Fato gerador, por sua vez, seria essa concretização no mundo fático da situação descrita na lei. Parece simples, e é, mas como tudo no Direito, há sempre espaço para digressões. Portanto, seguindo os passos do Professor Feynman, faz-se um paralelo com o Direito Penal.

O art. 121 do Código Penal⁸ tipifica como homicídio a conduta de “matar alguém”. No entanto, um penalista não chamaria a previsão abstrata do dispositivo penal de “fato típico”. Muito pelo contrário, só quando uma determinada pessoa realmente mata outra, tem-se por ocorrido o fato típico. A mera descrição genérica dessa conduta no dispositivo é apenas o “tipo penal”. No Direito Tributário é bem parecido, só que o “fato típico” seria o fato gerador e o “tipo penal” a hipótese de incidência.⁹ As contribuições sociais em pauta têm por fato gerador a ocorrência de faturamento mensal ou, conforme entendimento firmado após julgamento da “tese do século”, auferir receita bruta.

1.3 Base de cálculo

É evidente que a Constituição Federal e Código Tributário Nacional consagram o princípio da legalidade quando disciplinam que apenas a lei pode instituir tributo. Porém, não deverá estar descrito na lei apenas a hipótese de incidência. Longe disso, a lei deverá conservar em seu poder os elementos indispensáveis à compostura da obrigação tributária.¹⁰

Destarte, o legislador, ao instituir um tributo, não pode apenas dizer em lei que esse

⁸ BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário / Ricardo Alexandre** - 15. ed. rev., atual, e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2021.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, Editora Saraiva, São Paulo, 1985, pág. 20.

determinado tributo foi criado, deixando a cargo do Poder Executivo a tarefa de definir seu núcleo, o *quantum debeatur* e os sujeitos passivos da obrigação tributária. Tanto é verdade que a Constituição de 88 traz no inciso III, do art. 146, a competência do legislador complementar para a realização dessa tarefa. Sendo assim, em regra, não poderá regulamento do poder executivo, ou qualquer outra norma que não se caracterize como lei, criar elementos essenciais da obrigação tributária.

Aliás, para total imersão na discussão que envolve a “tese do século”, imperioso se faz delimitar um dos elementos indispensáveis para definir o *quantum debeatur* da obrigação tributária. A base de cálculo. Em outros termos, para definir o valor de PIS e Cofins devido, as leis que instituíram os tributos, em regra, também deveriam definir a grandeza econômica resultante da situação que configura hipótese de incidência. Grandeza sobre a qual será calculado o valor total de cada tributo.¹¹

Nesse aspecto, sob o prisma temporal, cumpre esclarecer que a Constituição de 88, na redação original do inciso I, do art. 195, previa a incidência de contribuição social, a cargo das empresas, sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Senão vejamos:

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 – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

Dentre as contribuições que incidiriam sobre o faturamento, sucederam-se justamente a PIS, conforme art. 3º, “b”, da Lei Complementar n.º 07/70, e a Cofins, nos termos do, art. 2º, *caput*, da Lei Complementar n.º 70/91. Entretanto, o conceito de faturamento não era encontrado no texto constitucional, e ainda não o é. Na prática, nem precisa ser, conforme será explicado mais à frente no trabalho, isso ficará a cargo da jurisprudência e da doutrina.

O conceito, aliás, só foi firmado legalmente na Lei supracitada que instituiu a Cofins, em 1991, depois, no art. 3º da Lei n.º 9.715/98¹², que regulamentava as contribuições ao PIS e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), e, finalmente, no § 1º, do art. 3º da Lei n.º 9.718/98¹³, onde foi ampliado o conceito de receita bruta para envolver a

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo** – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. pp. 77/78.

¹² BRASIL. Lei n.º 9.715, de 27 de nov. de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19715.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

¹³ BRASIL. Lei n.º 9.718, de 27 de nov. de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em:

totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada para tais receitas.

Em seguida, a matriz constitucional das contribuições foi transferida, por obra da Emenda Constitucional nº 20/98, para a alínea "b" do mesmo artigo e inciso, agora, acrescentando “receita” à base de cálculo. Segue:

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;

Nesse cenário, em 09/11/2005, apreciando o RE nº 346.084/PR, o STF considerou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98. Veja-se:

Constitucionalidade superveniente – Artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 – Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. Tributário – Institutos – Expressões e vocábulos – Sentido. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. Contribuição social – PIS – Receita bruta – Noção – Inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.¹⁴

A inconstitucionalidade é vício que acarreta a nulidade *ex tunc* do ato normativo. Nesse sentido, tendo em vista o efeito repristinatório da decisão, permaneceu vigente o art. 2º, *caput*, da Lei Complementar 70/1991. Mais tarde, o dispositivo declarado inconstitucional foi revogado expressamente pelo art. 79, XII da Lei 11.941/2009, de sorte que a incidência das contribuições no regime cumulativo ficou restrita ao faturamento mensal, compreendido como

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 346.084/PR. Tribunal Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio. DJ 01.09.2006. p. 19. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>. Acesso em: 20 nov. 2023.

receita bruta auferida na venda de mercadorias e na prestação de serviços.¹⁵

A partir de 1º de janeiro de 2015, no entanto, teve início a vigência da Lei 12.973/2014¹⁶, que alterou o caput do art. 3º da Lei 9.718/1998 para vincular também à incidência do Cofins o conceito faturamento como a receita bruta definido pela legislação do imposto de renda. Afinal, o art. 3º da Lei nº 9.715/98, que regulamentava as contribuições ao PIS/Pasep, já trazia essa correspondência.

Logo, torna-se evidente que o conceito de faturamento, para efeitos de incidência das contribuições em tese, tem relação direta com o conceito de receita bruta presente no art. 12, do Decreto-lei n.º 1.598, de dezembro de 1977¹⁷. O dispositivo aludido previa que a receita bruta das vendas e serviços compreendia “o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.” Destarte, após a alteração trazida pela Lei nº 12.973, de 2014, tanto o PIS/Pasep, quanto a Cofins, no regime cumulativo, passaram a incidir sobre a totalidade da receita bruta operacional auferida pelo sujeito passivo no mês de apuração. Isso perdurou até a legislação que sobreveio para implementar o regime da não-cumulatividade, também alterada pela Lei nº 12.973/2014 para equiparar o conceito de receita bruta ao da legislação do imposto de renda.

A Lei n.º 10.637/02¹⁸, a partir de 1º de dezembro de 2002, instituiu o regime da não cumulatividade na cobrança da contribuição ao PIS/Pasep, exceto em relação às pessoas jurídicas e/ou receitas indicadas em seu art. 8º, que permaneceram sujeitas à legislação anterior.

¹⁵ SEHN, Solon. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-COFINS. Revista dos Tribunais. vol. 992. ano 107. São Paulo: Ed. RT, junho 2018, p. 198.

¹⁶ BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. 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: 20 nov. 2023.

¹⁷ BRASIL. Decreto-lei n.º 1.598, 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: 20 nov. 2023.

¹⁸ 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: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

A Lei n.º 10.833/03¹⁹, no que lhe concerne, a partir de 1º de fevereiro de 2004, também implantou o regime para a Cofins, excluindo as pessoas jurídicas e/ou receitas indicadas em seu art. 10, que também permaneceram sujeitas à legislação anterior.

As exclusões admitidas em lei eram, basicamente, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI, o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, a receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente, dentre outras específicas.

Por todos esses aspectos, a Fazenda Nacional, ao cobrar as contribuições em foco, entendia que o valor do faturamento mensal, base de cálculo desses tributos, deveria incluir o ICMS, pois este, ao contrário do IPI, integrava o preço da mercadoria. A autoridade fazendária entendia que os impostos, apesar de semelhantes, eram recolhidos em operações completamente distintas. Afinal, eles entendiam que o IPI vinha destacado na nota fiscal, já o ICMS, compondo o preço da mercadoria ou serviço, não.

O Fisco buscou na legislação do imposto de renda, mais especificamente art. 14 da Lei n.º 8.541/92²⁰, fundamento legal para corroborar seu entendimento:

Art. 14. A base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, expressa em cruzeiros.

§ 4º Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.

Ao conceituar faturamento, o dispositivo deixa claro que apenas os impostos não cumulativos cobrados destacadamente eram excluídos do montante referente à receita bruta da pessoa jurídica. O que não é o caso do ICMS, o imposto, já incluso no valor do produto, conforme afirmava a Fazenda, não é relacionado na nota fiscal de venda. Inclusive, reforçavam essa tese nos arts. 3º, parágrafo único, da Lei n.º 9.715/98, e 3º, § 2º, I, da Lei n.º 9.718/98, visto que a própria legislação das contribuições excluía somente o IPI do montante definido como base de cálculo. O que a deixaram de observar, todavia, era que, na legislação das contribuições ao PIS e Cofins, a receita bruta, base de cálculo das contribuições, tinha se amparado no conceito definido na legislação do imposto de renda, mais especificamente no art. 12 do

¹⁹ BRASIL. Lei n.º 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/L10.833.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

²⁰ BRASIL. Lei n.º 8.541, de dezembro de 1992. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8541.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

No entanto, a construção jurisprudencial era evidentemente favorável ao entendimento do Fisco, sendo aplicável, inclusive, no caso da contribuição ao PIS, a orientação contida na Súmula 68 (Cancelada) do STJ²¹, que reeditou a Súmula 258 do extinto Tribunal Federal de Recursos²² (TFR) e, quanto à COFINS, caberia, ainda que originalmente referindo-se ao Fundo de Investimento Social (Finsocial), a Súmula 94 (Cancelada), também do STJ²³. Mas a discussão que cercava a incidência dessas contribuições não ficou inerte.

Finalmente, em 2017, a Ministra Relatora Cármen Lúcia, em seu voto vencedor no Acórdão que deu provimento ao RE 574.706/PR²⁴, com respaldo na jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e na Lei das Sociedades por Ações (Lei n.º 6.404/76), conceituou faturamento, para fins de incidência das contribuições, todos os valores recebidos pela pessoa jurídica que são incorporados à sua esfera patrimonial. Isto é, todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será receita.

Então, a partir daí, foi sedimentado o entendimento que receita é gênero onde receita bruta e receita líquida, assim como o faturamento, são espécies. Mas nem toda receita será operacional, porque poderá havê-la não operacional. Aliás, esse é o ponto fulcral do tema: os valores referentes a ICMS recolhidos não serão incorporados à esfera patrimonial da empresa? Ficou decidido no plenário, enfim, que essa parcela já está reservada aos cofres dos Estados, não constituindo receita operacional da entidade.

II – A EXEGESE DA DISCUSSÃO QUE CIRCUNDA A “TESE DO SÉCULO”.

No voto vencedor da Ministra Relatora Cármen Lúcia, acompanhada pelos Ministros Luiz Fux, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello, os argumentos

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula 68 (Cancelada). A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS. Primeira Seção, em 15/12/1992. DJ 04/02/1993, p. 775. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2009_5_capSumula68.pdf. Acesso em: 20 nov. 2023

²² BRASIL. Extinto Tribunal Federal de Recursos. Súmula 258. Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM. Segunda Seção, em 21/06/88. DJ 27/06/SS. p. 16.242. Disponível em: [file:///C:/Users/carlo/Downloads/S%C3%BAmulas%20dos%20Tribunais%20Regionais%20Federais%20e%20do%20extinto%20Tribunal%20Federal%20de%20Recursos%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/carlo/Downloads/S%C3%BAmulas%20dos%20Tribunais%20Regionais%20Federais%20e%20do%20extinto%20Tribunal%20Federal%20de%20Recursos%20(2).pdf). Acesso em: 20 nov. 2023

²³ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula 94 (Cancelada). A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial. Primeira Seção, em 22.02.1994 DJ 28.02.1994, p. 2.961. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2009_6_capSumula94.pdf. Acesso em: 20 nov. 2023

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgado em 15/03/2017. Inteiro Teor do Acórdão. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso em: 20 nov. 2023.

determinantes para fundamentar a decisão que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e Cofins foram: primeiro, a diferença consubstancial entre os conceitos de faturamento e receita; e, segundo, o entendimento de que o ICMS não se integra ao patrimônio do contribuinte, tendo esse último apenas a tarefa de repassar esses valores aos cofres do ente tributante.

Esses dois foram considerados os pontos fulcrais da tese, porque o terceiro ponto buscava apenas afastar a ideia de que a análise contábil do ICMS, caracterizada pelo regime da não cumulatividade, dava ensejo a uma exclusão parcial do tributo. Os que se agarravam ao argumento entendiam que, apesar de parte se destinar aos cofres do Estado, uma parcela se mantinha no patrimônio no contribuinte após a compensação, por isso, só poderia ser excluída do conceito de faturamento, ou receita, a parcela que foi realmente repassada ao ente federativo competente naquele exercício. Mas esse argumento foi superado rapidamente. Conforme infere-se do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, a não cumulatividade aplicada ao imposto é verificada em cada operação, mesmo que, para fins arrecadatórios, não seja recolhida naquele mesmo momento.

Em outras palavras, mesmo que parte do ICMS destacado na “fatura” (saída) seja “guardado” pelo contribuinte, ele não expressará receita, será considerado reposição do imposto pago na operação de compra (entrada). Aliás, cumpre esclarecer que o julgamento dos embargos de declaração, além de modular os efeitos temporais da decisão, ratificou esse entendimento, fixando que o valor ICMS excluído será aquele destacado na nota fiscal. Porém, cumpre reiterar que esse não foi um dos motivos determinantes para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e Cofins.

2.1. Faturamento é diferente de Receita

A primeira questão abordada no julgamento do Tema 69 do STF foi a definição de “faturamento” e “receita” para efeitos de incidência das contribuições ao PIS e Cofins. O STF não fugiu do que já vinha discutindo e, no voto vencedor, os mesmos argumentos elucidados na decisão recorrida do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, de 17/07/2007, foram trazidas para não reiniciar o debate. Aliás, a base argumentativa, em grande parte, foi a transcrição direta de trechos dos votos do Ministro Cezar Peluso, proferidos nos Recursos Extraordinários nºs. 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840.²⁵

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recursos Extraordinários – REs nº 357.950/RS, nº 358.273/RS, nº 390.840/MG (Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 15.08.2006) e nº 346.084/PR (Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ de 01.09.2006). Disponíveis em:

Em síntese, ficou entendido que faturamento não pode ser confundido com receita, nem com as operações de fato (faturas), essas últimas consideradas apenas grandezas numéricas. O Supremo, seguindo o entendimento do Ministro Cezar Peluso, buscou na legislação comercial, mais precisamente na Lei das Sociedades por Ações (Lei n.º 6.404/1976)²⁶, os critérios técnicos para definir os conceitos empregados no art.195, I, “a”, da CRFB/88.

Roque Antonio Carraza, muito antes, já defendia que essas expressões não poderiam ser usadas, em suas palavras, como “caixas vazias” nas quais o legislador ou o intérprete preencheria com o que lhes bem entendia. Ele explicava que esses conceitos já possuem sentido próprio herdado do Direito Privado. O autor, aliás, em sintonia com o que prevê o art. 110 do CTN, engrandece o debate explicando que:

De fato, desde as clássicas lições de Gian Antonio Micheli (ex-Catedrático da Universidade de Roma) aceita-se que o Direito Tributário é um “Direito de superposição”, na medida em que encampa conceitos que lhe são fornecidos pelo Direito Privado (Direito Civil, Comercial, do Trabalho etc.). Assim, por exemplo, quando a Constituição, em matéria de IPTU, alude à propriedade, é preciso buscar no Direito Civil a noção de propriedade. Quando a Constituição, em matéria de ICMS, trata de operação mercantil, é preciso buscar no Direito Comercial a noção de operação mercantil.

Muito bem, quando a Constituição, em matéria de contribuições sociais para a Seguridade Social, alude a faturamento, é preciso buscar no Direito Comercial este conceito. Depois, é certo que quando o texto constitucional alude, sem reservas ou restrições, a um instituto ou a um vocábulo jurídico, endossa o sentido próprio que possuem, na doutrina e na jurisprudência.²⁷

O autor explica, dessarte, como a Constituição alimenta semanticamente seu texto. Logo, quando emprega em seu texto um conceito próprio de alguma área, seja ele uma unidade de medida ou até um instituto contábil, sem se preocupar em fornecer o significado daquela expressão, juridicamente, deve-se buscar na doutrina e na jurisprudência seu significado. Sendo assim, apesar dos tratados e convenções de contabilidade não terem efeito vinculante para o Direito, os termos que a ciência contábil usa para, por exemplo, elaborar sua demonstração financeira, podem ser aproveitados pelo Direito Comercial ou por outros ramos do Direito. É justamente o que o Direito Tributário faz aqui.

No caso, foi a Lei das Sociedades por Ações, legislação do Direito Comercial, que forneceu os conteúdos semânticos aos termos que estavam em discussão no Supremo. A Lei

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 20 nov. 2023.

²⁶ BRASIL. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

²⁷ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS, 9ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 432-433

prescreve no seu art. 177 que a escrituração da companhia deve ser mantida em obediência a preceitos da legislação comercial e “aos princípios de contabilidade geralmente aceitos”. Inclusive, quando a norma trouxe os conceitos de “receita bruta” e “receita líquida” na seção relativa às demonstrações do resultado do exercício, mais especificamente no seu art. 187, sobreveio o entendimento de que receita seria o gênero, onde “receita bruta” e “receita líquida” seriam espécie. Porém, a discussão não se esgotava.

Conforme pode-se retirar do acórdão, antes mesmo destes conceitos protagonizarem o debate da “Tese do Século”, o conceito de faturamento já tinha sido discutido em diversas outras passagens, destacando-se o debate da relação lógico-jurídica entre o conceito de faturamento pressuposto pela Constituição e de receita bruta previsto na legislação da contribuição para o Fundo de Investimento Social, a FINSOCIAL.

A Corte atacava, dentre outras normas, a constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738/89²⁸, porém, ficou decidido que o conceito de receita bruta presente no dispositivo é, especificamente, o produto da venda de mercadorias e de serviços. Em outros termos, para garantir a constitucionalidade do dispositivo e, conseqüentemente, da contribuição social em foco, entendeu-se que a expressão “receita bruta” deveria ser interpretada em conformidade com a noção de faturamento acolhida pela Constituição. Para tanto, o conceito de receita bruta presente no dispositivo foi adaptado para se encaixar ao conceito de faturamento presente no art. 195, I, da CF, e não o contrário. Portanto, conclui-se que o conceito de receita bruta, notadamente, é mais amplo que o de faturamento. Tanto é verdade que devemos especificá-lo como “receita bruta de vendas e serviços” para adequar ao conceito de faturamento incorporado da legislação infraconstitucional pela Constituição.

Todavia, após a exposição de precedentes mais atuais firmados pela Corte, ficou decidido que o conceito normativo de receita bruta empregado na Lei das Sociedades por Ações se ajustava ao conceito de faturamento pressuposto na Constituição. O gênero “receita”, portanto, ficou entendido como “todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial,” com a ressalva de que, conforme extraído do art. 187 da Lei nº 6.404/76, nem toda receita será operacional. O “faturamento” também era entendido como percepção de valores, porém, foi fagocitado pelo gênero ou classe “receita”, compreendendo-se apenas “os valores oriundos do exercício da ‘atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços’ (venda de mercadorias e de serviços).” Nesse

²⁸ BRASIL. Lei nº 7.738, de 9 de março de 1989. Baixa normas complementares para execução da Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7738.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

aspecto, muito se assemelhava ao conceito de “receita bruta” presente no art.187, I, da Lei nº 6.404/76, mas esse entendimento não era novidade na Corte.

O que, de fato, era novidade e revelava preocupação no debate sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS era se o ICMS constituía, ou não, custo da mercadoria ou do serviço. Afinal, isso que determinaria se o ICMS iria integrar o conceito de faturamento.

2.2 O ICMS não constitui custo da mercadoria ou do serviço.

A posição defendida pelo Ministro Eros Grau, seguida pelo Ministro Gilma Mendes, era no sentido de integrar o ICMS o preço da mercadoria ou do serviço, logo, incluía-se o imposto na definição de faturamento. Nesse sentido, os Ministros suspeitavam que a exclusão do ICMS, imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria, insurgiria na tentativa de exclusão outras despesas e custos do conceito de faturamento. Afinal, acreditavam que o ICMS era custo, “tal como salário ou custo da energia elétrica, sendo irrelevante para a determinação dessa totalidade o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.” Os ministros temiam que esse “*distinguishing*” constante, poderia esvaziar o conceito de faturamento.

Ao final do julgamento, essa noção ficou vencida, concluindo o Supremo Tribunal pelo entendimento do voto vencedor de que, concatenado com as características únicas do imposto, seria inconcebível o contribuinte passar a ser obrigado a recolher exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas sim ao Estado. O entendimento vencedor traz em pauta a peculiaridade da sistemática de cálculo do ICMS caracterizada pelo regime constitucional da não cumulatividade. Na linha do Professor Roque Antônio Carraza, conclui-se que o ICMS não é imposto sobre valor agregado, o imposto incide, na verdade, sobre todo valor total da operação e não na diferença de valores entre a operação de compra e venda. Porém, a técnica de compensação do regime da não cumulatividade importa na circunstância de, em algum momento da cadeia de operações, somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia. Essa característica do tributo faz com que este seja indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo.

O voto da Ministra Cármen Lúcia até faz alusão ao paralelo que Roque Antonio Carraza

estabeleceu com os ensinamentos de Aliomar Baleeiro²⁹. O professor Carazza explica a diferença fundamental entre “entradas” ou “ingressos” e receitas. Apesar das lições do saudoso Professor Baleeiro focar nas receitas públicas, o paralelo feito por Carazza aproximou a teoria ao fenômeno similar que ocorre no âmbito das empresas privadas.³⁰ Assim, os ingressos que auferidos por essas pessoas jurídicas só seriam receitas se pudessem se integrados ao patrimônio “sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.” Afinal, nem todos os ingressos no caixa da empresa se incorporam ao seu patrimônio. Muito pelo contrário, assim como o ICMS, existem valores com destinação predeterminada. No caso do ICMS e do IPI, essa destinação predeterminada pela própria Constituição, seria os cofres públicos.

III - A “TESE DO SÉCULO” COMO PRECEDENTE PARA AS “TESES FILHOTES”

Com a maturação da tese que previa a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins, surgiram teses paralelas que também buscavam a exclusão de outros tributos da base de cálculo dessas contribuições, destacando-se a de exclusão do ISSQN da base de cálculo do PIS e da Cofins (Tema 118 do STF).

O RE nº 592.616/RS, Tema 118 do STF, é foco de análise justamente por ser, dentre as “teses filhotes”, a que mais se assemelha a tese mãe. Isto é, da mesma forma que aqueles buscavam a exclusão do ICMS, os contribuintes que interpuseram o RE supracitado argumentavam no sentido de que a inclusão do ISS contraria o conceito de “faturamento” ou “receita” exposto no art. 195, I, “b”, da CF, tendo em vista que o conceito abrange somente os valores recebidos pelo resultado da venda de mercadorias ou serviços prestados. Neste aspecto, faz-se necessário frisar que, assim como o ICMS, o ISS não configura riqueza ou acréscimo patrimonial, mas sim valores pertencentes aos entes federativos sobre os quais as contribuições para a seguridade social não podem incidir. Portanto, enquadrar os impostos como parte do faturamento ou receita desrespeitaria o princípio da capacidade contributiva presente no art. 145, §2º, da Constituição Federal. Sendo assim, concluíram os contribuintes que não haveria necessidade de lei expressa determinando a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/Cofins, pois a não incidência decorre do fato de que o ISS não é receita ou faturamento.

Concluíram os contribuintes, enfim, que a consequência lógica do tratamento diferenciado é o fomento da guerra fiscal entre os Municípios e a União. Em outros termos,

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças, 13ª ed., Rio de Janeiro, Forense 1981, p. 116.

³⁰ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS, 9ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 435.

apontam os especialistas que a manutenção da inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e Cofins gera impactos negativos ao federalismo fiscal brasileiro, uma vez que os Municípios poderiam diminuir da arrecadação das contribuições federais apenas concedendo benefícios fiscais desse imposto. Sendo assim, torna-se evidente que a incidência das contribuições sociais sobre o imposto viola não só o conceito constitucional de receita e faturamento, mas também o princípio constitucional da capacidade contributiva e o próprio pacto federativo.

Não faltam argumentos para corroborar para o entendimento de exclusão do imposto, porém, antes de adentrarmos na discussão, faz-se necessário perpassar pela origem do julgamento do Tema 118 que fixará em repercussão geral a tese de (in)constitucionalidade da inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições em tela.

3.1. Origem do julgamento do Tema 118

Em 21/06/2006, uma empresa prestadora de serviços de transporte coletivo e rodoviário de passageiros impetrou mandado de segurança em face do Delegado da Receita Federal de Porto Alegre, a fim de que fosse declarada a inconstitucionalidade incidental da inclusão dos valores referentes ao ISS na base de cálculo do PIS/COFINS. Conforme pode-se observar, o remédio constitucional não foi impetrado depois do julgamento do Tema 69, pelo contrário, foi apresentado em época próxima ao mandado de segurança que deu ensejo à “tese do século”. Torna-se evidente, portanto, mesmo que sutilmente, a relação monozigótica das teses.

Oportunamente, em 05/03/2007, foi proferida sentença pela 2ª Vara Federal Tributária de Porto Alegre em que foi negada a concessão da segurança pleiteada pela empresa. O juízo *a quo* entendeu que o valor de ISS incluído no valor dos serviços se integrava ao conceito de receita, e não era, como alegava o contribuinte, apenas um ressarcimento de custos não sujeito à incidência das contribuições. Foi interposta apelação pela contribuinte, porém, a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região manteve a sentença em acórdão em 22/04/2008³¹.

Os fundamentos que motivaram o acórdão recorrido foram, basicamente, aqueles que serão tratados no trabalho, quais sejam: a jurisprudência ultrapassada sumulada do STJ e do extinto Tribunal Federal de Recursos apresentada anteriormente no trabalho (Súmula STJ nº 68 e Súmula TFR nº 258), o entendimento que a classificação entre tributo indireto e direto é

³¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação no Mandado de Segurança. nº 2006.71.00.049657-7, Segunda Turma, Voto da Relatora Eloy Bernst Justo. Publicado 21/05/2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2637509>. Acesso em: 20 nov. 2023.

natureza financeira e não jurídica; o ICMS é imposto que integra sua própria base de cálculo, então também deverá integrar o faturamento, porque não é “algo que se acrescenta ao preço, mas algo que incide sobre o preço”; por fim, tendo em vista que o debate sobre a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS ainda não havia sido concluído no RE nº 240.785/MG³², a relatora Eloy Bernst Justo decidiu se manter coerente com a jurisprudência sumulada.

No entanto, ao final do voto, a relatora afirma que “a fundamentação aplicada ao ICMS se aplica integralmente ao ISS, tendo em vista que referido tributo integra, da mesma forma, o preço dos serviços e, conseqüentemente, o faturamento ou a receita bruta da empresa.” A conclusão deixa, portanto, uma ponta solta. Se a fundamentação aplicada ao ICMS se aplica também ao ISS, a tese que fixou a exclusão daquele imposto sobre o montante que irá incidir as contribuições ao PIS e Cofins poderá ser utilizada como fundamento para exclusão do ISS do mesmo montante?

A discussão seguiu e, em 05/06/2023, a recorrente interpôs o RE nº 592.616/RS e, evidentemente, usou os mesmos argumentos que ensejaram a “tese do século”, afinal, como bem concluiu a relatora que julgou apelação, o tratamento conferido ao ICMS na discussão deve ser idêntico ao ISS.

Além dos argumentos já trazidos no julgamento do Tema 69, acrescenta-se o tratamento desigual dado aos prestadores de serviços, postura que vai de encontro ao princípio da isonomia, visto que existem serviços tributados pelo ICMS e serviços tributados pelo ISS. Por fim, aponta os impactos negativos ao federalismo fiscal brasileiro, uma vez que o tratamento diferenciado entre os impostos geraria uma “guerra fiscal” entre os municípios.

Ao analisar a admissibilidade do presente recurso, em 02/10/2008, a Corte do STF reconheceu a repercussão geral da controvérsia representada no Tema 118.

Insta salientar, também, que, em 14/08/2020, foi iniciado, em Plenário Virtual, o julgamento do tema sob a relatoria do Excelentíssimo Ministro Celso de Mello, que conheceu parcialmente o recurso e, na parte conhecida, deu-lhe provimento para excluir o ISS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Ao final do seu voto, o relator propôs que, assim como o ICMS, o ISS deveria ser classificado como um simples ingresso financeiro que apenas transita, “sem qualquer caráter de definitividade,” pelo patrimônio do contribuinte.³³ Inclusive,

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, Min. Rel. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 08.1.2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>. Acesso em: 20 nov 2023.

³³ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.616/RS. Plenário Virtual. Voto do Min. Rel. Dias Toffoli. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/CEJUR%20->

deixou claro em diversas passagens que a razões de decidir do RE nº 592.616/RS e RE nº 240.785/MG são integralmente aplicáveis ao debate em torno da exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições.

No entanto, em 19/08/2020 o julgamento virtual foi suspenso por pedido de vista do Ministro Dias Toffoli. Em 20/08/2021, o voto-vista foi proferido em ambiente virtual, tendo o Ministro vistor divergido do relator para negar provimento ao presente recurso, propondo a fixação da seguinte tese: “O valor correspondente ao ISS integra a base de cálculo das contribuições sociais referentes ao PIS e à COFINS.” Após a devolução de vista pelo Ministro Dias Toffoli em 27/08/2021, o julgamento foi interrompido por pedido de destaque do Ministro Luiz Fux, ex-presidente do Supremo Tribunal Federal.

Finalmente, em 09/06/2023, o Plenário da Corte aprovou, por maioria, a Questão de Ordem proposta pelo Ministro Alexandre de Moraes, na ADI nº 5.399/SP³⁴. A Questão de Ordem resolveu que os votos proferidos virtualmente pelos Ministros aposentados, em ações pautadas em ambiente virtual, passariam a ser mantidos em caso de pedido de destaque e posterior reinclusão dessas ações em pauta presencial. Sendo assim, os julgamentos iniciados virtualmente que foram destacados e deslocados para pauta presencial, onde já houvesse a manifestação de Ministros que, porventura, vieram a se aposentar, seriam reiniciados, aproveitando-se os votos dos Ministros aposentados. Nesse diapasão, mesmo com a reiniciação do julgamento, o voto do Ministro Celso de Mello será mantido. Evidentemente, existe uma tendência para provimento parcial do recurso e fixação da tese de exclusão do ISS, mas, ao que parece, o debate está longe de um desfecho.

Demonstrado, mesmo que resumidamente, as circunstâncias relevantes ao deslinde da controvérsia, passa-se a expor os argumentos relevantes para a constrição da “tese filhote” de exclusão de ISS. Porém, para fins elucidativos, serão apresentados os argumentos mais difundidos para uso da “tese do século” como precedente aplicável ao julgamento do RE nº 592.616/RS.

3.2. Ambos, tanto o ISS quanto o ICMS, são impostos indiretos, por isso, possuem técnicas de arrecadação semelhantes.

[%20PGM/CEJUR%20Clipping/10%C2%AA%20Edi%C3%A7%C3%A3o/noticias%20jud/13.pdf](#). Acesso em: 20 nov. 2023.

³⁴ BRASIL. Superior Tribunal Federal. ADI nº 5.399/SP. Plenário da Corte. Questão de Ordem suscitada pelo Min. Alexandre de Moraes. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=764806717>. Acesso em: 20 nov. 2023.

O placar do Plenário Virtual, antes da interrupção do julgamento, estava em 4 a 4. O relator, ex-ministro Celso de Mello, votou pela inconstitucionalidade da inclusão e foi acompanhado pelos ministros Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia e Rosa Weber. O Ministro Dias Toffoli, que abriu divergência, foi acompanhado pelos Ministros Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Luís Roberto Barroso. Ele não aderiu à tese de Celso de Mello de que o tributo apenas transitava pelo patrimônio do contribuinte, ao invés disso fixou a seguinte tese: "O valor correspondente ao ISS integra a base de cálculo das contribuições sociais referentes ao PIS e à COFINS". Na divergência aberta foi proposto um *distinguishing* entre o precedente firmado na "tese do século" e o que estava se discutindo. Basicamente, a corrente divergente apontava que o ISS e o ICMS possuíam técnicas de arrecadação distintas, por esse motivo, não poderiam ser tratados como casos análogos.³⁵

Em seu voto divergente, o Ministro Toffoli admite não estar convencido ainda de que o ICMS integra a base de cálculo do PIS e Cofins. Porém, ressalva que o entendimento fixado no julgamento do RE nº 574.706/PR não nos conduz à tese de que o valor correspondente ao ISS não integra a base de cálculo dessas contribuições. Ele afirma que o fundamento determinante que diferencia os dois tributos é a técnica de arrecadação. O Ministro explica que o ICMS, diferente do ISS, é um imposto estadual que, por força da não cumulatividade, oportuniza um crédito.

Ainda, explica que as operações de entrada e saída geram, respectivamente, créditos e débitos, sendo o montante do imposto destacado na nota fiscal de venda compensado pelo crédito que o imposto pago na compra gerou. Por fim, afirma que essa técnica de escrituração contábil é legalmente imposta, não podendo o contribuinte do ICMS agir de outra maneira. Por isso, afirma que imposto municipal não pode ser tratado com o estadual.

O ICMS é destacado na nota fiscal por força de sistemática de tributação, já o ISS não. É facultado ao prestador de serviço incluir no preço do serviço o valor do tributo. Portanto, o próprio contribuinte, isto é, o prestador do serviço, que decide se vai passar o encargo para o contribuinte. Dias Toffoli acrescenta e traz trecho em que Gilmar Mendes explica como "a estrutura do mercado irá determinar quem e em que medida irá suportar, de fato, o ônus tributário". O Ministro visor entende que, a depender do contexto, se o mercado permitir, será possível, ou não, repassar todo o encargo financeiro da exação. Sendo assim, existem situações em que não é necessário "passar para frente" o ônus tributário quando assim o é facultado.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 592.616/RS. Plenário Virtual. Voto-vista do Min. Dias Toffoli. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/arquivos/2021/8/33B943BA0A0180_voto-toffoli.pdf. Acesso em: 20 nov. 2023.

Enfim, concluiu em seu voto-vista que, se transferência de ônus vier a ocorrer, seria pela “livre e espontânea vontade” do prestador, já que “não existe determinação constitucional nem legal” nesse sentido. Em outros termos, seria facultado ao prestador incluir no preço do serviço o valor do tributo. Sendo assim, ao prestar serviço em cujo preço esteja embutido o ISS, esse montante, inclusive o correspondente ao imposto, será considerado receita ou faturamento para fins de incidência do PIS e Cofins. Dizer o contrário é, segundo o Ministro, “realizar interpretação econômica do contexto, e não interpretação jurídica, o que não se admite.”

No entanto, para grande parte da doutrina e jurisprudência, as distinções não foram suficientes para afastar a aplicação das razões de decidir do RE nº 574.706/PR ao caso. Afinal, a técnica de arrecadação do regime da não cumulatividade não foi fundamento determinante para exclusão do imposto da base de cálculo das referidas contribuições. Aliás, cumpre esclarecer que, assim como o voto vencedor da Ministra Relatora Cármen Lúcia, os votos que a acompanharam não traziam, nenhum deles, o regime da não cumulatividade e a repercussão econômica do imposto como fundamento determinante para incluir o ICMS nos conceitos de faturamento e receita fixados no julgamento. Nesse sentido, concluiu a Ministra Relatora em seu voto:

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

No julgamento dos embargos de declaração opostos pela Fazenda, essa conclusão foi reiterada pela Corte ao modular os efeitos da decisão e definir que todo o ICMS destacado na nota fiscal deve ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS e não apenas o “saldo” de imposto restante após as compensações. Confira-se trecho do voto da Ministra Relatora:

“No julgado embargado, prevaleceu o entendimento segundo o qual, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, o regime da não cumulatividade impõe se excluir todo ele da definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. Quer dizer, todo o valor destacado a título de ICMS deve ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS.”³⁶

Infere-se, portanto, que a Suprema Corte, conforme apresentado anteriormente no

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgado em 13/05/2021. Inteiro Teor do Acórdão. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756736801>. Acesso em: 20 nov. 2023.

trabalho, chancelou a ideia da não cumulatividade do ICMS ser indiferente para fins da exclusão do ICMS do conceito de faturamento ou receita. O STF entendeu, por fim, ao declarar a inconstitucionalidade da incidência de PIS e Cofins sobre o ICMS, que o argumento determinante para a exclusão do imposto da base de cálculo das contribuições seria o fato da exação não se integrar ao patrimônio da empresa, sendo previamente destinada aos cofres do ente tributante competente. Logo, não foi difícil criar uma relação lógica com outros impostos indiretos que possuem a mesma técnica arrecadatória.

Nesse diapasão, Geraldo Ataliba, professor da Faculdade de Direito da USP e da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, já conceituava receita como a entrada financeira que vem a integrar o patrimônio da entidade. Sendo assim, concluía que, apesar de toda receita ser uma entrada, nem toda entrada é uma receita. Afinal, conforme explicado anteriormente no trabalho, em secção específica, há casos que tais ingressos financeiros não pertencem à entidade.³⁷

Prosseguindo, após demonstrado que a não cumulatividade da exação não foi fundamento determinante para a conclusão do Supremo no julgamento do Tema 69, importante demonstrar como a lógica do ICMS é idêntica à do ISS. Como é sabido, ambos impostos indiretos incidem sobre o consumo, por isso, os contribuintes defendem que deverão ser aplicadas a mesmas razões de decidir do RE nº 574.706/PR ao caso que discute a exclusão ISS.

O ISS, porém, pode incidir sobre bases de cálculo diferentes, a depender do regime de apuração. Em regra, incide sobre o preço do serviço, nos termos do art.7º da LC nº 116/2003³⁸. No entanto, alguns prestadores de serviços específicos apuram o imposto por um valor fixo, nos termos do artigo 9º, § 1º e §2º do Decreto-lei nº 406/1968³⁹.

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o impôsto será calculado sôbre o preço deduzido das parcelas

³⁷ ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário**. Editora Revista dos Tribunais, 1978, p.85.

³⁸ BRASIL. Lei Complementar 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/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

³⁹ BRASIL. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sôbre operações relativas à circulação de mercadorias e sôbre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

correspondentes:

- a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;
- b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo impôsto.

No que pese o entendimento que a classificação entre impostos indiretos e diretos ser de natureza financeira e não jurídica, a própria jurisprudência do STF adverte:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS DE QUE TRATA O ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO. SÚMULA 279/STF. O ISS pode ser classificado como tributo direto ou indireto. O enquadramento dependerá da análise de cada caso concreto, dada a possibilidade de repasse do encargo ao consumidor final por intermédio de acréscimo no preço da contratação. (...)”⁴⁰

Conforme observa-se, a Suprema Corte admite, a depender do caso concreto, a classificação do ISS em tributo indireto. A análise do caso concreto é necessária justamente para verificar se a base de cálculo do tributo é o preço do serviço, caso em que a exação assume feição indireta, permitindo transferir o ônus financeiro ao contribuinte de fato. Na mesma esteira, entende o Supremo Tribunal de Justiça, também defendendo a feição indireta do tributo nos casos em que a base de cálculo do tributo é o preço do serviço, permitindo ao prestador transferir o encargo do imposto destacado na nota fiscal ao consumidor.⁴¹

Portanto, nos casos em que o ISS assume a característica indireta e o encargo financeiro for transferido ao tomador do serviço, assim como o ICMS, não cabe a exigência do PIS e Cofins. Afinal, como ficou firmado no julgamento do Tema 69 do STF, essas contribuições não podem incidir sobre receitas escriturais ou transitórias, pelo contrário, só deveriam incidir sobre ingressos que se integrem de forma efetiva e incondicionada ao patrimônio do contribuinte. O que, como defende-se, não ocorre com o ISS recolhido, uma vez que contribuinte atua apenas como uma “ponte” entre o consumidor e o ente tributante, no caso, os municípios.

Não por outro motivo, o Supremo Tribunal de Justiça vem admitindo o mesmo tratamento dado ao ICMS para o ISS recolhido nos termos do art. 7º da LC nº 116. O Ministro Joel Ilan Paciornik, congruente ao entendimento, também entende que o ISS é “tributo categorizado como indireto, no qual há transferência do ônus da incidência tributária do

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE nº 726.089 AgR/SP. Ementa do acórdão que negou seguimento ao agravo regimental. Min. Rel. Roberto Barroso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6562838>. Acesso em: 20 nov. 2023.

⁴¹ Brasil. Supremo Tribunal de Justiça. REsp nº 1.131.476/RS. Min. Rel. Luiz Fux. Julgado em 09/12/2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900593473&dt_publicacao=01/02/2010. Acesso em: 20 nov. 2023.

contribuinte (prestador) a terceiro (tomador), quando embute no preço do serviço justamente o valor do imposto, além de outras despesas relacionadas à própria atividade empresarial. Recebido o preço do serviço, tem-se, por consequência, o recebimento também do valor atinente ao imposto, cabendo ao prestador, na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, o repasse ao fisco, no tempo e modo devidos.”⁴² Logo, surge a flagrante contradição: a exação destacada na nota fiscal é repassada aos cofres públicos como receita do Fisco municipal e, ao mesmo tempo, é tratada como receita do contribuinte para fins de incidência de outra exação, isto é, as contribuições ao PIS e Cofins.

Porém, é inegável que o ISS é receita dos municípios. Prova disso encontramos na própria legislação desses entes, onde é incentivado os tomadores de serviços a exigirem a emissão das notas fiscais por parte dos prestadores, contribuindo, assim, com a maior efetividade para a arrecadação das receitas municipais. Um exemplo claro disso podemos destacar da Lei nº 14.097/2005, instituidora da Nota Fiscal Eletrônica de Serviços em São Paulo, onde é oferecido crédito para tomador de serviço que apresente a nota fiscal.⁴³ Confira-se:

Art. 2º O tomador de serviços poderá utilizar, como crédito para fins do disposto no art. 3º, parcela do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS devidamente recolhido, relativo às Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços passíveis de geração de crédito.

§ 1º O tomador de serviços fará jus ao crédito de que trata o "caput" deste artigo nos seguintes percentuais, a serem definidos pelo regulamento, na conformidade do disposto no inciso III do parágrafo único do art. 1º desta lei, aplicados sobre o valor do ISS:

I - de até 30% (trinta por cento) para pessoas físicas, observado o disposto no § 3º deste artigo;

II - de até 10% (dez por cento) para Microempresas - ME e Empresas de Pequeno Porte - EPP optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, observado o disposto no inciso IV deste parágrafo e nos §§ 2º e 3º deste artigo;

III - de até 10% (dez por cento) para condomínios edifícios residenciais ou comerciais localizados no Município de São Paulo, observado o disposto no § 3º deste artigo;

IV - de até 5% (cinco por cento) para as pessoas jurídicas responsáveis pelo pagamento do ISS, nos termos do art. 9º da [Lei nº 13.701, de 24 de dezembro](#)

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AREsp 1.842.702/SC. Decisão Monocrática do Min. Rel. Joel Ilan Paciornik, Publicado em 07/12/2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&componente=MON&sequencial=141846469&tipo_documento=documento&num_registro=202100573095&data=20211207&tipo=0&formato=PDF. Acesso em: 20 nov. 2023.

⁴³ BRASIL. São Paulo/SP. Lei nº 14.097, de dezembro de 2005. Institui a Nota Fiscal Eletrônica de Serviços e dispõe sobre a geração e utilização de créditos tributários para tomadores de serviços, nos termos que especifica. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-14097-de-08-de-dezembro-de-2005>. Acesso em: 20 nov. 2023.

[de 2003](#), observado o disposto no § 2º deste artigo.

§ 2º Não farão jus ao crédito de que trata o "caput" deste artigo:

I - os órgãos da administração pública direta da União, dos Estados e do Município de São Paulo, bem como suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, pelos Estados ou pelo Município, exceto as instituições financeiras e assemelhadas;

II - as pessoas jurídicas estabelecidas fora do território do Município de São Paulo.

§ 3º. No caso de o prestador de serviços ser ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, será considerada, para cálculo do crédito a que se refere o "caput" deste artigo, a alíquota de 3% (três por cento) incidente sobre a base de cálculo do ISS.

Seguindo, importante ratificar que a jurisprudência do STJ e dos demais tribunais usualmente aplicam o art. 166 do CTN aos casos de repetição de indébito do tributo. Sendo assim, judiciário espera que o contribuinte de direito (prestador do serviço) faça prova de que não repercutiu o encargo financeiro ao tomador de serviço para que o valor recolhido indevidamente seja restituído. Essa postura reiterada dos tribunais revela que eles adotam sim a ideia do ISS como tributo indireto.

Diante o exposto, a manutenção do ISS na base de cálculo da PIS e Cofins perpetua uma situação de inconstitucionalidade que desvirtua dos precedentes de todos os Tribunais Regionais Federais, quem já vêm aplicando as razões de decidir firmadas no Tema 69 para excluir o ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

3.3. A transcendência dos motivos determinantes.

O STF no julgamento do RE nº 574.706/PR, em 15/03/2017, Tema 69, basicamente, fixou o conceito de “faturamento” e “receita” presente no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, e definiu que é inconstitucional a inclusão do ICMS nesses montantes para fim de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. O recurso julgado em repercussão geral sob relatoria da Ministra Cármen Lúcia, fixou a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins.”

Todavia, apesar da tese ser bastante sucinta e refletir a conclusão da maioria dos julgadores, conforme será demonstrado, o elemento vinculante dos precedentes são as razões de decidir que sustentaram essa conclusão. Nesse aspecto, bem aponta o Ministro Luís Roberto Barroso em obra dedicada à disciplina do controle de constitucionalidade no Brasil:

Em sucessivas decisões, o Supremo Tribunal Federal estendeu os limites objetivos e subjetivos das decisões proferidas em sede de controle abstrato de

constitucionalidade, com base em uma construção que vem denominando transcendência dos motivos determinantes. Por essa linha de entendimento, é reconhecida eficácia vinculante não apenas à parte dispositiva do julgado, mas também aos próprios fundamentos que embasaram a decisão. Em outras palavras: juízes e tribunais devem acatamento não apenas à conclusão do acórdão, mas igualmente às razões de decidir.⁴⁴

Importante destacar, de antemão, que o próprio texto constitucional passou a prever, após a Emenda Constitucional nº 45/2004, que o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, conforme retirasse do art. 102, §3º, da Constituição Federal. Aliás, o instituto opera atualmente como sistemática de admissibilidade e como técnica de julgamento de recursos extraordinários. O Código de Processo Civil, por sua vez, ao disciplinar a repercussão geral, nos termos do art. 1.035, §1º, determina que, para que ela seja reconhecida, deverá ser demonstrado que o recurso atinge questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, ultrapassando os interesses subjetivos da causa.

Torna-se evidente, portanto, que a necessidade de demonstrar o interesse coletivo é justamente para dar respaldo ao efeito vinculante das decisões proferidas em repercussão geral. Mas não só o dispositivo da decisão terá o efeito *erga omnes*. Como já apontava o art. 458, II, do Código de Processo Civil de 1973, os fundamentos são, ao lado do relatório e do dispositivo, um dos elementos essenciais da sentença. O Código de Processo Civil de 2015, por sua vez, vai além e prevê no art. 489, V, que não poderá ser considerada fundamentada a decisão que “se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos.” A jurisprudência, apesar de divergente, vem acompanhando a disciplina do CPC de 2015 e a vinculação dos precedentes pela *ratio decidendi* já aparece como diretriz a ser seguida pelos Tribunais.

Nesse aspecto, o Ministro Teori Zavascki, ao abordar o tema, aponta que os fundamentos determinantes do entendimento majoritário da Corte em repercussão geral têm uma inevitável objetivação do controle concreto de constitucionalidade, ainda mais após a EC nº 45/2004.

“Ora, a norma regulamentadora considerou como indispensável à caracterização da repercussão geral que as questões discutidas sejam relevantes sob dois distintos aspectos: (a) o material (‘relevantes do ponto de vista econômico, político, social e jurídico’) e (b) o subjetivo (‘que ultrapassem o interesse subjetivo da causa’). Esse segundo requisito evidencia o caráter objetivo de que se reveste a formação do precedente. Justamente com

⁴⁴ BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência, 7 ed, São Paulo: Saraiva, 2016, p. 248-9

base nessa circunstância, o STF, ao examinar a natureza e o alcance do novo regime, deixou inequivocamente acentuado o efeito expansivo das decisões dele decorrentes para os demais recursos, já interpostos ou que vierem a sê-lo.”⁴⁵

Infere-se, portanto, que a característica das questões discutidas de ultrapassarem o interesse íntimo da causa faz com que os fundamentos determinantes que suscitaram a conclusão da Corte também sejam usados para julgar todos os recursos que tratem de situações semelhante.

Nesse sentido, o Ministro Gilmar Mendes, fiel escudeiro desse entendimento, já discorreu em acórdão analisado pelo Plenário, sobre a vinculação das decisões em controle de constitucionalidade:

“No caso, muito embora o ato impugnado não guarde identidade absoluta com o tema central da decisão desta Corte na ADI 1.662, Relator o Min. Maurício Côrrea, vale ressaltar que o alcance do efeito vinculante das decisões não pode estar limitado à sua parte dispositiva, devendo, também, considerar os chamados ‘fundamentos determinantes.’

Assim, propõe Vogel que a coisa julgada ultrapasse os estritos limites abrangendo, também a ‘norma decisória concreta’ (...). A norma decisória concreta seria aquela ‘ideia jurídica subjacente à formulação contida na parte dispositiva, que, concebida de forma geral, permite não só a decisão do caso concreto, mas a também a decisão de casos semelhantes.’

É certo, por outro lado, que a limitação do efeito vinculante à parte dispositiva da decisão tornaria de todo despiciendo esse instituto, uma vez que ele pouco acrescentaria aos institutos da coisa julgada e da força de lei. Ademais tal redução diminuiria significativamente a contribuição do Tribunal para a preservação e desenvolvimento da ordem constitucional (...).”⁴⁶

Diante o exposto, evidencia-se a tendência de expandir o alcance das razões de decidir das decisões para além da individualidade do caso, atingido, de certo modo, todos os casos análogos. Afinal, como bem aponta o Ministro em outro julgado, a aplicação dos precedentes firmados em repercussão geral deveria seguir a teoria da transcendência dos motivos determinantes:

“É plenamente consentânea, portanto, com o novo modelo, a possibilidade de se aplicar o decidido quanto a uma questão constitucional a todos os múltiplos casos em que a mesma questão se apresente como determinante do destino da demanda, ainda que revestida de circunstâncias acidentais diversas. Se houver diferenças ontológicas entre as questões constitucionais, obviamente caberá

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Voto do Min. Teori Zavascki na Rcl 4.335/AC. Min. Rel. Gilmar Mendes. Publicado em 22/10/2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630101>. Acesso em: 20 nov. 2023.

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Voto do Ministro Gilmar na Rcl 2.363/PA. Min. Rel. Gilmar Mendes. Publicado em 01/04/2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=365588>. Acesso em: 20 nov. 2023.

pronunciamento específico da Corte.”⁴⁷

Como o próprio nome já indica, teoria da transcendência dos motivos determinantes defende a possibilidade dos motivos determinantes, isto é, da *ratio decidendi*, de uma decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no controle difuso de constitucionalidade, passem a produzir efeitos *erga omnes*.

Em linhas gerais, a transcendência dos motivos determinantes estabelece que a força vinculante das decisões do STF no controle difuso de constitucionalidade não se limita apenas ao dispositivo da decisão, mas também aos seus fundamentos. Sendo assim, é possível observar a tendência seguida pela Corte nos julgamentos em aplicar precedentes idênticos ou análogos aos fundamentos da tese discutida.

Não por outro motivo, os contribuintes e parte da doutrina entendem que os fundamentos determinantes do precedente extraído do RE n.º 574.706/PR, Tema 69, que fixou a “tese do século”, deverá ser aplicado ao Tema 118. Afinal, conforme conclui aqueles que defendem esse entendimento, a tese de exclusão de ISS do montante que incidirá as contribuições ao PIS e Cofins guarda relação íntima com o excluiu o ICMS da base de cálculo das contribuições.

Prosseguindo, no que se refere ao aspecto subjetivo da vinculação de um precedente, conforme bem explica Michel Roberto Oliveira de Souza e Juliana Sípoli, o Professor de Direito Processual Civil da Università di Pavia, Michele Taruffo, propôs uma distinção dos precedentes nos aspectos verticais e horizontais.⁴⁸ Basicamente, na dúvida de quem o precedente vincula, faz-se uma análise em sua dimensão vertical, isto é, sua relação com os juízes e tribunais hierarquicamente inferiores àquele prolator do paradigma. Depois, verifica-se também se o precedente possui força em relação aos tribunais de mesma hierarquia, tratando-se, portanto, da sua dimensão horizontal.

Nesse sentido, o Código de Processo Civil inovou ao trazer um comando expresso determinando uniformização jurisprudencial dos Tribunais. Em outros termos, o art. 926 da Lei determinou que os Tribunais deveriam seguir seus próprios precedentes estabelecidos e mantê-los estáveis. Evidencia-se, portanto, uma peculiaridade na dimensão horizontal: a tendência de preservação dos “autoprecedentes.” Os autoprecedentes seriam paradigmas emanados da

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 760.358/SE. Voto do Min. Rel. Gilmar Mendes na Questão de Ordem. Publicado em 19/02/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=608471>. Acesso em: 20 nov. 2023.

⁴⁸ DE SOUZA, Michel Roberto Oliveira; COL, Juliana Sípoli. A súmula vinculante e o precedente judicial. *Revista Espaço Acadêmico*, v. 11, n. 126, p. 72-83, 2011.

mesma Corte ao discutir casos análogos sucessivamente. Nesse viés, no que tange a vinculação dos autopercedentes, já dizia o Professor Taruffo:

Um caso peculiar e interessante de precedente horizontal é representado pelo chamado *autopercedente*, ou seja, dos precedentes emanados da mesma corte que decide o caso sucessivo. O problema pode referir-se a qualquer juiz, mas é colocado em particular sobre as cortes supremas. Indaga-se se elas são ou devem ser, de alguma forma, vinculadas *aos seus próprios precedentes*. Uma resposta positiva a esta questão parece justificada, essencialmente, com base na necessidade de que casos iguais sejam tratados da mesma forma pelo mesmo juiz. Uma corte que, sobre o mesmo assunto, trocasse a cada dia a sua opinião teria muito pouca autoridade e violaria qualquer princípio de igualdade dos cidadãos perante a lei. Justificar-se-ia então, e com razões sólidas, um alto grau de força do autopercedente ou, até mesmo, um vínculo formal da corte para seguir seus próprios precedentes.⁴⁹

Nota-se, portanto, que a ideia que vinha sido fomentada pelo doutrinador italiano foi adotada pelo CPC de 2015, justamente para estabelecer uma prestação judicial mais isonômica, priorizando uma conduta mais íntegra, coerente e estável dos Tribunais. Assim, considerando que no julgamento do RE nº 574.706/PR ficou decidido pela maioria da Suprema Corte que ao conceito de receita ou faturamento do art. 195, “b”, da Constituição Federal, não se inclui o ICMS, deverá essa mesma Corte, por disciplina do art. 926 do CPC, aplicar as mesmas razões de decidir no julgamento do RE nº 592.616/RS, Tema 118, sendo certo, conforme demonstrado, que a “tese filhote” se adequa em os vértices à “tese mãe”.

CONCLUSÃO

Diante do cenário de complexidade normativa imposto pelas normas tributárias, notamos a presença de uma constante necessidade de aperfeiçoamento da jurisprudência tributária nacional, a fim de torná-la mais clara, objetiva e, conseqüentemente, mais uniforme. Dito isso, a discussão quanto à inclusão dos impostos indiretos na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS revela apenas uma parte desta complexidade.

Nesse contexto, à luz dos precedentes judiciais, pôde-se perceber que, nos casos em que a fundamentação não emprega uma análise mais acurada da *ratio decidendi* dos precedentes firmados horizontalmente, há uma proliferação de decisões solipsistas. Isto é, nos casos em que os Ministros não votam em respeito aos precedentes firmados Suprema Corte, a jurisprudência

⁴⁹ TARUFFO, Michele. Precedente e jurisprudência. Trad. Chiara de Teffé. Civilistica.com. Rio de Janeiro, a. 3, n. 2, jul.-dez./2014, p.10-11. Disponível em: <<https://civilistica.com/precedente-e-jurisprudencia>>. Data de acesso: 18 nov. 2023.

é manchada por uma lama de convicções pessoais e arbitrariedades. A consequência disso é a construção de uma jurisprudência que não recepciona alterações no contexto social, político.

Da análise dos argumentos expostos no acórdão do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, nota-se a busca em identificar o sentido jurídico dos termos “receita” e “faturamento”, sob o prisma constitucional, fundamentais para a delimitação dos componentes da base de cálculo das mencionadas contribuições sociais. Para tanto, foram analisados todo o arcabouço legal pertinente ao tema, com seus conceitos próprios ao Direito Tributário, bem como de outros ramos do Direito e de outras ciências, de modo a concluir que ICMS destacado nas vendas de mercadorias e serviços não deve fazer parte da base de cálculo do PIS e Cofins. Afinal, essas contribuições sociais, nos termos do art. 195, I, “b”, da CRFB/88, incidem sobre a receita ou o faturamento das empresas, e não dos Estados.

Tal decisão, para realizar uma integração sistemática do ordenamento jurídico e do contexto fático que se apresenta, deveria vincular as demais instâncias do Poder Judiciário, na medida em que foi tomada em sede de repercussão geral de controvérsia. E, nesse sentido, possibilitaria que os mesmos fundamentos fossem aplicados quanto ao ISS, para que tais ingressos sejam excluídos da base de cálculo tanto do PIS quanto da COFINS.

Aliás, o entendimento contrário evidenciaria potencial prejuízo à livre iniciativa, protegida como valor social no art. 1º, IV, da Constituição Federal, dado o vultoso impacto financeiro que tal decisão poderia causar no setor de serviço. Em outras palavras, a exação inconstitucional atinge a todas as pessoas jurídicas prestadoras de serviço do país, exceto aquelas tributadas especificamente pelo ICMS, refletindo diretamente no preço por elas praticado. Nesse sentido, a manutenção do ISS na base de cálculo do PIS/COFINS também acarretará uma situação de tratamento diferenciado entre os prestadores de serviços e os setores submetidos ao ICMS, abarcados pela decisão desta Corte no RE 574.706. Além disso, defende-se que manutenção da cobrança acrescida pelo ISS gera impactos negativos ao federalismo fiscal brasileiro, uma vez que os municípios, através de isenções ou reduções de alíquota, consequentemente, reduzem as bases de cálculo das contribuições na proporção da isenção ou redução do imposto municipal.

Torna-se evidente, portanto, que princípios tributários e a realidade econômica são capazes de dar sentido a uma tributação justa, tornando-a mais racional. Porém, foram as características compartilhadas pelos impostos indiretos os fundamentos determinantes para adequar o precedente da “tese do século” ao julgamento da “tese filhote”, Tema 118 do STF. Afinal de contas, conforme ficou demonstrado, a obediência aos precedentes análogos proporciona um Sistema Tributário Nacional mais garantidor de direitos.

REFERÊNCIAS

1. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgado em 13/05/2021. Inteiro Teor do Acórdão. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756736801>. Acesso em: 20 nov. 2023.
2. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de out. de 1988.
3. BRASIL. Lei Complementar n.º 07, de 07 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: 20 nov 2023.
4. BRASIL. Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991. 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: 20 nov. 2023.
5. DE SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**, 4ª edição, Edições Financeiras, Rio de Janeiro, 1964, pág. 73
6. BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de out. de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
7. MACHADO, Hugo de Brito. **As taxas no Direito brasileiro**. Revista Interdisciplinar de Direito - Faculdade de Direito de Valença, v. 16, n. 2, pp.191-227, jul./dez. 2018.
8. BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.
9. ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário / Ricardo Alexandre** - 15. ed. rev., atual, e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2021.
10. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, Editora Saraiva, São Paulo, 1985, pág. 20.
11. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo** – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. pp. 77/78.
12. BRASIL. Lei nº 9.715, de 27 de nov. de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19715.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.
13. BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de nov. de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm. Acesso em: 20 nov.

2023.

14. BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 346.084/PR. Tribunal Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio. DJ 01.09.2006. p. 19. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>. Acesso em: 20 nov. 2023.
15. SEHN, Solon. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-COFINS. Revista dos Tribunais. vol. 992. ano 107. São Paulo: Ed. RT, junho 2018, p. 198.
16. BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. 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; (...) e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.
17. BRASIL. Decreto-lei nº 1.598, 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: 20 nov. 2023.
18. 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: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.
19. 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/L10.833.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.
20. BRASIL. Lei nº 8.541, de dezembro de 1992. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8541.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.
21. BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula 68 (Cancelada). A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS. Primeira Seção, em 15/12/1992. DJ 04/02/1993, p. 775. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2009_5_capSumula68.pdf. Acesso em: 20 nov. 2023
22. BRASIL. Extinto Tribunal Federal de Recursos. Súmula 258. Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM. Segunda Seção, em 21/06/88. DJ 27/06/SS. p. 16.242. Disponível em: [file:///C:/Users/carlo/Downloads/S%C3%BAmulas%20dos%20Tribunais%20Regionais%20Federais%20e%20do%20extinto%20Tribunal%20Federal%20de%20Recursos%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/carlo/Downloads/S%C3%BAmulas%20dos%20Tribunais%20Regionais%20Federais%20e%20do%20extinto%20Tribunal%20Federal%20de%20Recursos%20(2).pdf). Acesso em: 20 nov. 2023

23. BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula 94 (Cancelada). A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial. Primeira Seção, em 22.02.1994 DJ 28.02.1994, p. 2.961. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2009_6_capSumula94.pdf. Acesso em: 20 nov. 2023
24. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgado em 15/03/2017. Inteiro Teor do Acórdão. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso em: 20 nov. 2023.
25. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recursos Extraordinários – REs nº 357.950/RS, nº 358.273/RS, nº 390.840/MG (Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 15.08.2006) e nº 346.084/PR (Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ de 01.09.2006). Disponíveis em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 20 nov. 2023.
26. BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.
27. CARRAZA, Roque Antonio. ICMS, 9ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 432-433.
28. BRASIL. Lei nº 7.738, de 9 de março de 1989. Baixa normas complementares para execução da Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7738.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.
29. BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças, 13* cd., Rio de Janeiro, Forense 1981, p. 116.
30. CARRAZA, Roque Antonio. ICMS, 9ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 435.
31. BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação no Mandado de Segurança. nº 2006.71.00.049657-7, Segunda Turma, Voto da Relatora Eloy Bernst Justo. Publicado 21/05/2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoelectronico/ConsultarProcessoElectronico.jsf?seqobjetoincidente=2637509>. Acesso em: 20 nov. 2023.
32. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, Min. Rel. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 08.1.2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>. Acesso em: 20 nov 2023.
33. BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.616/RS. Plenário Virtual. Voto do Min. Rel. Dias Toffoli. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/CEJUR%20-%20PGM/CEJUR%20Clipping/10%C2%AA%20Edi%C3%A7%C3%A3o/noticias%20jud/13.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2023.
34. BRASIL. Superior Tribunal Federal. ADI nº 5.399/SP. Plenário da Corte. Questão de Ordem suscitada pelo Min. Alexandre de Moraes. Disponível em:

- <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=764806717>. Acesso em: 20 nov. 2023.
35. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 592.616/RS. Plenário Virtual. Voto-vista do Min. Dias Toffoli. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/arquivos/2021/8/33B943BA0A0180_voto-toffoli.pdf. Acesso em: 20 nov. 2023.
36. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgado em 13/05/2021. Inteiro Teor do Acórdão. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756736801>. Acesso em: 20 nov. 2023.
37. ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário**. Editora Revista dos Tribunais, 1978, p.85.
38. BRASIL. Lei Complementar 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/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.
39. BRASIL. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.
40. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE nº 726.089 AgR/SP. Ementa do acórdão que negou seguimento ao agravo regimental. Min. Rel. Roberto Barroso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6562838>. Acesso em: 20 nov. 2023.
41. Brasil. Supremo Tribunal de Justiça. REsp nº 1.131.476/RS. Min. Rel. Luiz Fux. Julgado em 09/12/2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900593473&dt_publicacao=01/02/2010. Acesso em: 20 nov. 2023.
42. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AREsp 1.842.702/SC. Decisão Monocrática do Min. Rel. Joel Ilan Paciornik, Publicado em 07/12/2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&componente=MON&sequencial=141846469&tipo_documento=documento&num_registro=202100573095&data=20211207&tipo=0&formato=PDF. Acesso em: 20 nov. 2023.
43. BRASIL. São Paulo/SP. Lei nº 14.097, de dezembro de 2005. Institui a Nota Fiscal Eletrônica de Serviços e dispõe sobre a geração e utilização de créditos tributários para tomadores de serviços, nos termos que especifica. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-14097-de-08-de-dezembro-de-2005>. Acesso em: 20 nov. 2023.
44. BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência, 7 ed, São Paulo: Saraiva, 2016, p.

248-9

45. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Voto do Min. Teori Zavascki na Rcl 4.335/AC. Min. Rel. Gilmar Mendes. Publicado em 22/10/2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630101>. Acesso em: 20 nov. 2023.
46. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Voto do Ministro Gilmar na Rcl 2.363/PA. Min. Rel. Gilmar Mendes. Publicado em 01/04/2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=365588>. Acesso em: 20 nov. 2023.
47. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 760.358/SE. Voto do Min. Rel. Gilmar Mendes na Questão de Ordem. Publicado em 19/02/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=608471>. Acesso em: 20 nov. 2023.
48. DE SOUZA, Michel Roberto Oliveira; COL, Juliana Sípoli. A súmula vinculante e o precedente judicial. **Revista Espaço Acadêmico**, v. 11, n. 126, p. 72-83, 2011.
49. TARUFFO, Michele. Precedente e jurisprudência. Trad. Chiara de Teffé. *Civilistica.com*. Rio de Janeiro, a. 3, n. 2, jul.-dez./2014, p.10-11. Disponível em: <<https://civilistica.com/precedente-e-jurisprudencia>>. Data de acesso: 18 nov. 2023.