

## Opinião: A exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins

Recentemente tivemos mais um julgamento que teve contornos dramáticos no Supremo Tribunal Federal. A tese em questão foi reconhecida (Tema 118).



O referido recurso extraordinário questiona a

constitucionalidade da inclusão do Imposto Sobre Serviços (ISS) na base de cálculo das contribuições referentes ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). A discussão do ISS é consequência da decisão do RE nº 574.706, Tema 69, que fixou seguinte tese: "*O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não compõe a base de cálculo para efeito de incidência do PIS e da Cofins*".

As razões de decidir expostas no famoso *leading case* da "tese do século" estão sintetizadas no voto da ministra relatora Cármen Lucia, a saber:

*"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"* (STF, RE 574760-RG, Tribunal Pleno, relatora ministra Cármen Lucia, j. 15/3/2017, DJ 2/10/2017, p. 16-17)

Naquela oportunidade, os *conceitos jurídicos* de *receita e faturamento* que são bases de cálculo do PIS e da Cofins foram debatidos à exaustão no Plenário, que, por maioria, decidiu que é inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, vencidos os ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Gilmar Mendes e Dias Toffoli, sendo que o último inclusive apresentou aditamento ao seu voto, na última sessão de julgamento, para complementar as razões de sua divergência.

O Supremo Tribunal Federal examinou com profundidade o tema duas vezes: a primeira no julgamento do RE nº 574.706, a segunda nos *embargos de declaração opostos*. Foi definido que o *conceito de receita* é caracterizado por dois elementos essenciais, evidenciados no voto do ministro Celso de Mello no RE 574.706:



*"Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de **dois elementos essenciais** : a) que a **incorporação dos valores faça-se positivamente**, importando em acréscimo patrimonial; e b) que essa incorporação revista-se de **caráter definitivo**" (p. 176, grifos das autoras).*

Por conseguinte, só são receitas os valores incorporados positivamente e em caráter definitivo ao patrimônio contribuinte. O ICMS, que transita na contabilidade, mas é recolhido ao erário público, não é receita e deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Vale lembrar que não é de hoje que os conceitos jurídicos de receita e faturamento são debatidos pelo STF. Originalmente, a Cofins (LC nº 70/91) e o PIS (LC nº 7/70 e Lei nº 9.715/1998) incidiam somente sobre o faturamento das empresas, nos termos previstos da anterior redação do artigo 195, I, "b", da Constituição Federal [\[1\]](#).

Com as alterações promovidas pela Lei nº 9.718/98, o legislador ordinário buscou equiparar o conceito de "faturamento" à totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, para alargar a base de cálculo de ambas as contribuições, o que foi julgado inconstitucional pelo STF em 9/11/2005 no julgamento dos REs nºs 346.084/PR, 357.950/RS e 390.840/MG, confirmando a jurisprudência da própria corte, segundo a qual o termo "faturamento" (previsto na redação original da CF de 1988 em seu artigo 195, I) significa *"receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços"*.

Mesmo as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ao determinarem, no regime não cumulativo, que a base de cálculo do PIS e da Cofins correspondente *"à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica"* somente podem alcançar aqueles ingressos que se incorporam definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica, em consonância com a melhor interpretação da nova redação dada ao artigo 195 da CF/88 pela EC nº 20/98.

E mais, de nada adianta o legislador ter incluído dispositivo na Lei nº 12.973/2014, prevendo que, para fatos geradores a partir de janeiro/2015, na receita bruta se incluiriam os tributos sobre ela incidentes, pois isso não faz com que automaticamente o ICMS e o ISSQN possam ser simplesmente "transformados" por disposição legal em faturamento ou receita, já que ofende o artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN) ao subverter conceitos e definições apenas com a finalidade de alcançar valores de titularidade dos estados/Distrito Federal ou das municipalidades [\[2\]](#).

Por todos os ângulos em que se analisa, portanto, tem-se que seja para a expressão faturamento, seja para a expressão receita, a base de cálculo que se adequa ao critério quantitativo da hipótese de incidência das contribuições ao PIS e a Cofins não pode ser composta por valores que não pertencem ao contribuinte, pois são repassados à outras autoridades fiscais.

Aliás, o próprio governo federal, ciente de que tributos que incidem sobre faturamento ou receita não podem alcançar verbas que não se enquadrem nesses conceitos por não integrarem o patrimônio do contribuinte, já considera no texto do Projeto de Lei 3.887/2020 que não integram a base de cálculo da CBS os valores do ICMS [\[3\]](#), do ISSQN e da própria CBS, em alinhamento com a jurisprudência firmada pelo STF.



Idênticos argumentos aos aplicados ao Tema 69 justificam também a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins. O ISS é repassado integralmente aos cofres públicos dos municípios. Não é receita e nem faturamento porque não integra o patrimônio dos contribuintes. Os valores que apenas transitam na contabilidade não representam receitas, motivo pelo qual não podem sofrer a incidência de PIS e Cofins.

O precedente está fixado pela Corte Suprema, com todo rigor do devido processo legal, e deve ser respeitado por força de lei, nos termos do que prevê o Código de Processo Civil (CPC), em seus artigos 926 ("*Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente*"), 927, III, e 928, II.

A coerência sistêmica e o conseqüente dever de uniformizar a jurisprudência encontra-se presente no artigo 489, §1º, V e VI; no artigo 985, I e II, e no artigo 1.039 do CPC.

Além de ser instrumento para previsibilidade do direito, a teoria dos precedentes implementada pelo CPC é medida de isonomia, pois assegura que aos contribuintes em mesma situação, dar-se-á a mesma solução jurídica.

É dever do Supremo Tribunal Federal respeitar seus próprios precedentes, de modo que seja mantida a *segurança jurídica*. Esse princípio, aliás, foi bem definido pelo ministro Edson Fachin no recente julgamento dos embargos de declaração do RE 574.706:

*"Segurança jurídica corresponde a um estado de estabilização das relações jurídicas em que o cidadão, nomeadamente o contribuinte, espera, de forma legítima, cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade em relação aos atos do poder público, logo, também do Poder Judiciário" (STF, RE 574706-ED, Tribunal Pleno, relatora ministra Cármen Lucia, j. 13/5/2021, DJ 12/8/2021, p. 89, grifos das autoras)*

É exatamente o que se espera do julgamento do Tema 118: que o precedente do Tema 69 seja *estabilizado* para que os particulares tenham *previsibilidade* nas relações jurídicas com o poder público.

Nas palavras do ministro Celso de Mello [\[4\]](#), ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar pela *supremacia da Constituição*, que não se submete à vontade dos poderes constituídos, *nem* ao império dos fatos e das circunstâncias.

Tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal definiu o conceito de receita para excluir valores que transitam pela contabilidade dos contribuintes de modo transitório, como é o ICMS, esse mesmo conceito deve nortear o julgamento do RE nº 592.616/RS.

O princípio da segurança jurídica, a coerência sistêmica e a proibição de comportamentos contraditórios assim o exigem.

A isonomia preconizada pelo artigo 150, II, da Constituição Federal também ampara a pretensão de exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins; pois, é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Se empresas que realizam venda de mercadorias e prestação de serviços sujeitas ao ICMS (como por exemplo, empresas de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações) podem excluí-lo da base de cálculo do PIS e da Cofins; as prestadoras de serviços sujeitas ao ISS, que é um imposto sobre consumo com características semelhantes, também deveriam ter o mesmo tratamento jurídico.

A discriminação decorrente da denominação do imposto não se justifica. Ambos os impostos incidentes sobre o consumo deveriam ter efeitos semelhantes para os contribuintes e para os consumidores finais.

Essa é a decorrência lógica do artigo 150, II, da CF, assim como da interdição do *venire contra factum proprium*. Como órgão colegiado que é, responsável pela uniformização da jurisprudência, este STF deve privilegiar a segurança jurídica, como bem apontou voto do ministro Nunes Marques, no julgamento dos embargos de declaração do RE 574.706 (pg. 49).

Note-se que a questão é de extrema relevância para empresas prestadoras de serviços, contribuintes do PIS e da Cofins, bem como do ISS. Segundo dados do IBGE de 2019, temos *1.371.608 empresas prestadoras de serviços no Brasil*, que geram *receitas da ordem de mais de um trilhão de ao ano*.

As conclusões da pesquisa anual de serviços conduzida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) refletem a grandeza do tema [\[5\]](#). Milhares de contribuintes são afetados pela inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins: todas as empresas prestadoras de serviços tributadas no regime do lucro real e do lucro presumido, sendo excluídas apenas as micro e pequenas empresas beneficiadas pelo Simples Nacional.

Assim sendo, a decisão do Supremo Tribunal Federal no Tema 118, mantendo a coerência com os próprios precedentes daquela Suprema Corte, notadamente a estabilização do Tema 69, terá efeitos econômicos importantes no resultado das empresas prestadoras de serviços. Mas, as consequências sociais são ainda mais graves. *Primeiro*, porque atingem *milhares de famílias* que dependem — direta ou indiretamente — do setor de serviços. *Segundo*, porque denotam *a tendência desta Corte diante de seus próprios precedentes*, o que será interpretado pelos particulares como indicador de segurança jurídica.

Em um cenário de crise como o atual, é imprescindível a firmeza das instituições para conduzir o comportamento dos particulares, dando-lhes certeza do direito e previsibilidade nas relações.

Transcrevemos, a esse respeito, trecho do voto do ministro Luiz Fux nos embargos de declaração do RE 574.706, que ressalta a necessidade de segurança jurídica nos tempos atuais:

*"O princípio da segurança jurídica hoje é um cânone pétreo constitucional. A Constituição Federal garante a propriedade, a liberdade e a segurança. A segurança jurídica hoje, por meio da jurisprudência, é um fator muito relevante de investimento do capital estrangeiro no país.*

*O Brasil, no período pós-pandemia, só se vai recuperar por meio de uma estratégia econômica global (...)"* (STF, RE 574706-ED, Tribunal Pleno, relatora ministra Cármen Lucia, j. 13/5/2021, DJ 12/8/2021, p. 175).



É imperativo que o Brasil demonstre respeito à tripartição de poderes, à democracia e às instituições para que seja restaurada a confiança no Estado. O Supremo Tribunal Federal tem papel fundamental como *garantidor das expectativas legítimas dos particulares, da liberdade e da propriedade*, sendo seu dever manter a estabilidade, integridade e coerência do nosso sistema jurídico.

[1] A Emenda Constitucional nº. 20/98 modificou a redação do o artigo 195 da CF/88, de forma a permitir a instituição de contribuições sociais não somente sobre o "faturamento" (redação original), mas sobre o "faturamento ou a receita". Todavia, A alteração promovida pela EC nº 20/98 no artigo 195, I, "b" da CF/88, de forma a permitir a instituição do PIS e da Cofins também sobre a receita, somente pode ser interpretada no sentido de alcançar quaisquer ingressos pertencentes à pessoa jurídica, ou seja, receita própria, e não receita que pertence ao Estado ou ao Município, como é o caso dos tributos ICMS e ISSQN.

[2] A Lei 12.973 incluiu o § 5º ao artigo 12 do Decreto-Lei 1.598/1977: "§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do artigo 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4o."

[3] Projeto de Lei apresentado pelo Poder Executivo em 21/07/2020, que faz parte da primeira fase da reforma tributária e que pretende instituir a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços — CBS, em substituição às atuais contribuições ao PIS e a Cofins. Atualmente aguardando Constituição de Comissão Temporária pela Mesa.

Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>. Consultado em 14/09/2021

[4] "Torna-se essencial proclamar, por isso mesmo, que a Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste — enquanto for respeitada — constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades jamais serão ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfigurada." (STF, RE 574760-RG, Tribunal Pleno, relatora Min. Cármen Lucia, j. 15.03.2017, DJ 02.10.2017, p. 176)

[5] Disponível em <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/servicos/9028-pesquisa-anual-de-servicos.html?=&t=destaques>. Consultado em 10.09.2021.