



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

ANÁLISE CONSTITUCIONAL DO CONCEITO DE FATURAMENTO/RECEITA BRUTA
PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS E OS REFLEXOS DO *LEADING*
CASE RE Nº 574.706/PR NO ISSQN

Diana Filizola Brandão Felipe

Rio de Janeiro
2019

DIANA FILIZOLA BRANDÃO FELIPE

ANÁLISE CONSTITUCIONAL DO CONCEITO DE FATURAMENTO/RECEITA BRUTA
PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS E OS REFLEXOS DO *LEADING*
CASE RE Nº 574.706/PR NO ISSQN

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Néli L. C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro

2019

ANÁLISE CONSTITUCIONAL DO CONCEITO DE FATURAMENTO/RECEITA BRUTA
PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS E OS REFLEXOS DO *LEADING*
CASE RE Nº 574.706/PR NO ISSQN

Diana Filizola Brandão Felipe

Graduada em Direito pela Universidade Estácio
de Sá. Advogada. Pós-graduada em Direito
Tributário pela Universidade Estácio de Sá.

Resumo – Após intensa discussão acerca do conceito de receita bruta/faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS, a jurisprudência pacificou-se no sentido de que o faturamento se restringe às receitas auferidas nas vendas de bens e serviços intrinsecamente ligadas ao objeto social do contribuinte. Assim, seja qual for a natureza da receita, a ela não podem ser integradas importâncias que não serão incorporadas ao patrimônio da pessoa jurídica. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, com repercussão geral reconhecida, o STF entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social. Diante disso, o objetivo do presente estudo é abordar os reflexos do *leading case* e defender, notadamente, a sua aplicação analógica também às teses de exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Palavras-chave – Direito Tributário. ICMS. PIS/COFINS. Exclusão. Base de cálculo.

Sumário – Introdução. 1. O Conceito constitucional de faturamento/receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS. 2. Impossibilidade de se considerar o ICMS como receita ou faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS. 3. Reflexos do *leading case* RE nº 574.706 no ISSQN. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica discute a composição da base de cálculo do PIS e da COFINS. O PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) são contribuições sociais previstas nos artigos 195, I, b e 239 da Constituição da República, e suas cobranças foram instituídas pelas Leis Complementares nº 07/1970 (PIS) e nº 70/1991 (COFINS), e tem por base de cálculo a totalidade das receitas ou faturamento da pessoa jurídica, de modo que tais contribuições possuem bastante peso dentre os tributos cobrados no país.

Desde a sua vigência, a COFINS provocou polêmica, começando pela indefinição legal do que de fato significaria o termo “faturamento” contida na regra constitucional, questionava-se se tal conceito acarretaria um bis in idem por incidir sobre a mesma base do

PIS. Ela foi criada para substituir o FINSOCIAL que, segundo o STF, tinha natureza de imposto residual.

Ainda no tocante à base de cálculo do PIS e da COFINS, outro questionamento ventilado foi acerca da possibilidade de inclusão ou não do ICMS na base impositiva das referidas contribuições. Até que, após inúmeras decisões contraditórias no âmbito dos Tribunais Regionais Federais, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, decidiu, por maioria, que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por entender que o tributo não compõe o faturamento ou a receita bruta das empresas.

Os ministros entenderam que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao custeio da seguridade social. Essa decisão causa um impacto enorme nos cofres públicos, pois gera a possibilidade de recuperação dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS e COFINS dos últimos 5 anos. E justamente por conta do possível impacto nos cofres públicos, a União Federal opôs embargos de declaração, ainda pendente de julgamento, requerendo a modulação dos efeitos da decisão, para que o Supremo Tribunal defina o momento de aplicação da referida decisão.

Diversos contribuintes que até então não haviam ajuizado ação judicial, começaram a distribuir mandados de segurança a fim de obter decisão com respaldo no entendimento do STF. E aqueles contribuintes prestadores de serviços, sentindo-se amparados pelo *leading case*, começaram a ajuizar ações pleiteando que o mesmo entendimento seja aplicado ao ISS.

Dessa forma, o presente trabalho de pesquisa visa abordar o conceito constitucional de base de cálculo do PIS e da COFINS, adentrar nos vários questionamentos sobre a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, abordando os reflexos do *leading case* aos demais tributos.

Com efeito, o interesse por esse tema partiu do intento de discutir a extensão do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no paradigma aos demais tributos de natureza simulada, como o Imposto sobre Serviços (ISS).

Inicia-se o primeiro capítulo do trabalho apresentando o conceito constitucional da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Segue-se ponderando, no segundo capítulo, o entendimento emanado pelo STF no julgamento do RE nº 574.706 no sentido de que o ICMS não pode ser considerado como

receita ou faturamento, para fins de incidência do PIS e da COFINS, uma vez que não integra o patrimônio do contribuinte.

O terceiro capítulo pesquisa a possibilidade de se adotar o raciocínio do referido *leading case* para demais tributos, como o ISS.

Assim, o objetivo do artigo é analisar as questões jurídicas, acerca do conceito constitucional de base de cálculo do PIS e da COFINS, abordando o *leading case* que decidiu no sentido exclusão da parcela do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS, em debate desde 1990.

A pesquisa será desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que o pesquisador pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica será necessariamente qualitativa, porquanto o pesquisador pretende se valer da bibliografia pertinente à temática em foco – analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa (legislação, doutrina e jurisprudência) – para sustentar a sua tese.

1. O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RECEITA BRUTA/FATURAMENTO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS

Para melhor compreensão do assunto, é importante o esclarecimento acerca do conceito de faturamento/receita bruta que, por muito tempo, foi um desafio para o contribuinte, pois objeto de intensa discussão nos julgados do Supremo Tribunal Federal nos últimos anos.

A Constituição da República¹, originalmente, previa como uma das fontes de custeio para a seguridade social, o faturamento. A COFINS foi criada pela LC 70/91², que em seu art. 2º conceituava faturamento como a “receita bruta das vendas de mercadorias, mercados e serviços e serviços de qualquer natureza”.

Os contribuintes, então, passaram a alegar que faturamento englobava só venda a prazo (com fatura). A matéria foi submetida à Suprema Corte, na primeira Ação Declaratória

¹BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 mar. 2019.

²Id. *Lei Complementar nº 70*, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 01 mar. 2019.

de Constitucionalidade nº 1-1/DF³, na qual se reconheceu a constitucionalidade dos arts. 1º, 2º, 3º, 9º e 13 da Lei Complementar nº 70/91⁴, que instituiu a COFINS, ou seja, o Supremo Tribunal entendeu que faturamento para fins fiscais era exatamente aquilo descrito no art. 2º da referida lei.

Portanto, a fonte de custeio “faturamento” significa que a contribuição será calculada sobre o fruto das vendas de bens e serviços no estrito cumprimento do objeto social, valores estes que devem ingressar no patrimônio do contribuinte, agregando-lhe riqueza nova.

Assim, consolidado o conceito constitucional de faturamento, adveio a Lei nº 9.718/98⁵, que tentou ampliar este conceito para quaisquer receitas auferidas. Todavia, esta tentativa de alargamento da base de cálculo das contribuições em comento foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal que, novamente, preconizou o conceito restrito de faturamento (RE nº 357.950-9/RS⁶).

Sobreveio, então, a EC nº 20/98⁷, que modificou a redação do art. 195 da Constituição⁸, ampliando a competência da União em matéria de contribuições para a Seguridade Social, de modo a permitir-lhe tributar o faturamento e a receita. E, diante deste novo cenário constitucional, foram editadas as Leis nº 10.637/2002⁹, para o PIS, e 10.833/2003¹⁰, para a COFINS, que estabeleceram como base de cálculo das referidas contribuições às receitas auferidas pelas empresas.

Daí surge o questionamento: Qual o conceito de receitas auferidas, uma vez que o Supremo Tribunal Federal havia declarado que estas não coincidem com o faturamento?

O acórdão proferido no RE nº 357.950/RS¹¹ responde essa questão, pois na oportunidade a Suprema Corte esclareceu que faturamento é uma espécie do gênero receita. A corte entendeu que enquanto o faturamento se limita ao produto agregado ao patrimônio do

³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADC nº 01/DF*. Relator: Ministro Moreira Alves. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14706771/acao-declaratoria-de-constitucionalidade-adc-1-df>>. Acesso em: 02 fev. 2019.

⁴Id. op. cit., nota 2.

⁵Id. *Lei nº 9.718*, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718compilada.htm>. Acesso em: 06 mar. 2019.

⁶Id. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 357.950/RS*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re357950.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2019.

⁷Id. *Emenda Constitucional nº 20*, de 15 de dezembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm>. Acesso em: 05 mar. 2019.

⁸Id. op. cit., nota 1.

⁹Id. *Lei nº 10.637*, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 05 mar. 2019.

¹⁰Id. *Lei nº 10.833*, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 05 mar. 2019.

¹¹Id. op. cit., nota 6.

contribuinte e resultante das vendas de bens e mercadorias no cumprimento do objeto social, as receitas têm alcance mais amplo, abrangendo as denominadas receitas-meios (receitas financeiras, indenizações, etc.).

Assim, compreende-se que o limite que distingue o faturamento das receitas totais é que o primeiro é obtido no estrito cumprimento do objeto social (faturamento ou receita bruta) e as receitas totais incluem outras receitas, estranhas ao objeto social do contribuinte. Portanto, pode-se dizer que a EC nº 20/98¹² autorizou que as contribuições para o PIS e a COFINS incidissem sobre receitas decorrentes de outras atividades (como as receitas financeiras), mas não sobre outras parcelas (caso do ISS e do ICMS) estranhas ao conceito de faturamento ou de receitas próprias.

Sacha Calmon¹³ explica que para a conceituação de receita é essencial que haja o ingresso de importância que integre, como riqueza nova, o patrimônio do contribuinte, não se enquadrando aqui meras entradas que têm passagem provisória pela empresa que as recebe (inclusive em nome de terceiros).

Desse modo, seja qual for a natureza da receita, a ela não podem ser integradas importâncias que não serão incorporadas ao patrimônio da pessoa jurídica, como ocorre com o ISS e com o ICMS, cujos valores arrecadados consistem apenas em mero ingresso de caixa destinado necessariamente a repasse aos Municípios.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba¹⁴ busca na análise sobre a base de cálculo do ISS a definição de receitas:

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo. (...) Tomar por base impositiva o total da fatura é violar os princípios legais assinalados e violar os cânones regulamentares expressos, produzindo ato nulo, lançamento ineficaz.

Por isso mesmo, tanto o ISS como o ICMS não são faturamento e nem receita do contribuinte, não devendo compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, seja sob a égide da

¹²BRASIL, op. cit., nota 7.

¹³COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O ICMS NÃO INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS – ADC Nº 18*. Disponível em: <http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=178>. Acesso em: 01 jun 2019.

¹⁴ATALIBA, Geraldo. A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 103, abril/2004, p. 7–16.

antiga redação do art. 195, I¹⁵ (faturamento), seja em face da nova redação dada ao referido dispositivo constitucional pela EC 20/98¹⁶ (receita).

Dessa forma, entende-se que, seja ao tempo da tributação do faturamento, seja após a ampliação válida da base de cálculo do PIS e da COFINS para todas as receitas, os recursos, para serem tributáveis, devem ingressar no patrimônio do contribuinte como riqueza nova e sem a imediata geração de outra obrigação. Por essa razão é que a parcela de tributos, a exemplo do ISS e do ICMS, não devem ser embutidos nos preços dos serviços/vendas realizadas pelo contribuinte, pois são valores que apenas circula no caixa das empresas, tendo como destinatário final os entes públicos detentores da competência tributária, conforme será amplamente demonstrado nos capítulos seguintes.

2. IMPOSSIBILIDADE DE SE CONSIDERAR O ICMS COMO RECEITA OU FATURAMENTO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS – *LEADING CASE* RE Nº 574.706

O ICMS tem previsão constitucional (art. 155, II), é de competência dos Estados-membros e do DF, e incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. É imposto denominado “por dentro” porque o valor imputado ao contribuinte compõe a sua própria base de cálculo, como determina o inc. I, § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996¹⁷.

Acontece que, o contribuinte do ICMS acaba sendo também contribuinte da COFINS, porque ao realizar o fato gerador de circular mercadorias com intuito de lucro ou prestar serviços considerados fatos geradores do imposto, haverá a obtenção de vantagem lucrativa com o ingresso em seu patrimônio de receita bruta oriunda de tais prestações.

Diante disso, os contribuintes começaram a questionar se os valores que ingressam na contabilidade das empresas provenientes das vendas e prestações de serviços tributadas pelo ICMS deveriam ser considerados receita bruta ou faturamento a comporem a base de cálculo do PIS e da COFINS, ou se deveriam ser excluídos da base de cálculo, uma vez que tais valores são arrecadados e destinados ao Fisco Estadual.

¹⁵BRASIL, op. cit., nota 1.

¹⁶Id. op. cit., nota 7.

¹⁷Id. *Lei Complementar nº 87*, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 12 fev. 2019.

E como visto no capítulo anterior, para fins de caracterização da receita/faturamento deve haver o ingresso de importância que integre, como riqueza nova, o patrimônio do contribuinte, ou seja, não se enquadrando meras entradas que têm passagem provisória pela empresa que as recebe (inclusive em nome de terceiros).

Dessa forma, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS representa desvirtuamento do conceito de faturamento e/ou receita, a que alude o inciso I do artigo 195 da Constituição República¹⁸, haja vista que o ICMS é, na verdade, receita de competência do ente público e, portanto, não pode ser considerado faturamento das empresas.

Isso porque, segundo a lição de Roque Antonio Carrazza¹⁹ a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. Não há dúvidas de que eles não fazem isto, pois o ICMS que circula pela contabilidade das empresas, ingressam caixa, mas não lhes pertencem, ou seja, não se incorporam a seus patrimônios, afinal são destinados aos cofres públicos estaduais ou distrital.

Aliomar Baleeiro²⁰ propõe a diferenciação entre ‘ingressos’ e ‘receitas’. Assim se manifestou o inolvidável jurista:

As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como ‘entradas’ ou ‘ingressos’. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de movimento de fundo, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionadas à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo. ‘(...)’. ‘Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Portanto, há ingressos de dinheiro que são receitas, já que entram nos cofres públicos, a título definitivo. E há ingressos de dinheiro que neles apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, nada acrescentando ao Erário. Logo, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, pois tais verbas serão repassadas ao Estado-membro ou ao Distrito Federal onde se deu a operação mercantil.

Nessa linha, compreende-se, portanto, que a parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento, tampouco de receita, mas de simples ingresso de caixa, não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

¹⁸BRASIL, op. cit., nota 1.

¹⁹CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 530-542.

²⁰BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 126.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal encerrou por vez a discussão ao julgar, em 15/03/2017, em sede de repercussão geral, o Recurso Extraordinário nº 574.706, no qual assentou a seguinte tese: Tema 69: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins"²¹.

Como bem salientado pelo STF no julgamento do *leading case* em análise, o ICMS incide sobre todo o valor da operação, pelo que o regime de compensação 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, ou seja, é indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

No julgamento a suprema corte enfatizou que o recolhimento do ICMS na condição de substituto tributário importa na transferência integral às Fazendas Públicas estaduais, sem a necessidade de compensação e, por conseguinte, de identificação de saldo a pagar, pois não há recolhimentos posteriores pelos demais contribuintes substituídos. Assim, não faz sentido a norma excluir o ICMS transferido integralmente para os Estados-Membros da base de cálculo das mencionadas contribuições sociais, e não o fazer quando da transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade. Por isso mesmo, concluiu que o ICMS não pode ser considerado faturamento nem receita do contribuinte, não devendo compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Portanto, conforme exaustivamente exposto e reconhecido pela jurisprudência supramencionada, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS representa desvirtuamento do conceito de faturamento e/ou receita, a que remete o inciso I do artigo 195 da Constituição República²², haja vista que o ICMS é, na verdade, receita pertencente ao ente público e, portanto, não pode ser considerado faturamento das empresas.

Vale dizer, a mesma sistemática também deve se aplicar aos valores recebidos em relação ao Imposto Sobre Serviços ("ISS"), cuja titularidade é do ente tributante (o Município) desde o nascimento da relação jurídico-tributária consubstanciada na prestação de serviços pelo sujeito passivo.

Em outras palavras, o ISS não constitui faturamento ou receita das empresas prestadoras de serviços, pois os valores recebidos nas operações realizadas com o consumidor

²¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 574.706*. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>>. Acesso em: 12 fev. 2019.

²²Id. op. cit., nota 1.

final referentes a tais tributos apenas transitam pelas contas dos prestadores de serviços, não aderindo definitivamente ao patrimônio do contribuinte, conforme será abordado no capítulo seguinte.

3. REFLEXOS DO *LEADING CASE* RE Nº 574.706 NO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (“ISSQN”)

Como visto no capítulo anterior, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário nº 574.706²³ - afetado pela sistemática de recursos repetitivos, conforme art. 1.036 do Código de Processo Civil²⁴ - definiu que o ICMS não compõe o faturamento das empresas, tendo em vista que se trata de receita de competência do ente público, ou seja, é uma verba recolhida e imediatamente repassada ao tesouro, firmando a tese que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional opôs embargos de declaração contra a mencionada decisão, os quais, aqueles, ainda pendem de julgamento.

Do entendimento exarado pela Suprema Corte surgem alguns desdobramentos que têm sido discutidos no Judiciário brasileiro, dentre eles destaca-se a da possibilidade jurídica de exclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) da base de cálculo do PIS e da COFINS.

O ISSQN é um tributo de competência municipal, está previsto no art. 156. III, da Constituição da República Federativa do Brasil²⁵ e é regulado pela Lei Complementar nº 116/2003²⁶. De acordo com referida lei, o fato gerador do imposto é a prestação de um serviço. O autor Hugo de Brito Machado leciona que para a incidir o ISS é necessário que o serviço seja remunerado e constante na lista anexa da referida lei, que enumera os serviços de forma taxativa²⁷. Em se tratando de serviços prestados por empresas, a base de cálculo será o valor do preço do serviço, conforme artigo 7º da referida lei complementar. No tocante a

²³BRASIL. op. cit., nota 21.

²⁴Id. *Código de Processo Civil*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 12 fev. 2019.

²⁵Id. op. cit., nota 1.

²⁶Id. *Lei Complementar nº 116*, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 28 de fev. 2019.

²⁷MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36. ed, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 414.

alíquota, será variável em cada Município, devendo o legislador municipal respeitar as alíquotas mínimas de 2% (art. 88, do ADCT) e máxima de 5% (art. 8º, da LC n.º 116/2003)²⁸.

Considerando, pois, que o ISS, assim como o ICMS, está embutido no preço dos serviços praticados, passa-se a discutir acerca da aplicação do mesmo raciocínio adotado pelo STF no julgamento do RE nº 574.706²⁹ para fundamentar a exclusão também do ISS das bases de cálculos do PIS e da COFINS, pois o ISS também não compõe a receita bruta do contribuinte.

A questão chegou ao STF por meio do RE nº 592.616³⁰ o qual teve repercussão geral reconhecida, mas ainda pendente de julgamento, o recurso está sob relatoria do Ministro Celso De Mello, o mesmo que votou favoravelmente aos contribuintes no *leading case*, o que demonstra, de certa forma, que a tese possui grandes chances de também ter um desfecho positivo para os contribuintes brasileiros.

Ante a similitude da tese, o fundamento usado pelo STF para a exclusão do tributo estadual pode se utilizar também para a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que tanto o ICMS quanto o ISS são tributos que incidem sobre a produção ou circulação, além de possuírem idêntica base de cálculo, qual seja, a receita bruta.

Ademais, em ambos os tributos o cálculo do valor devido é realizado por meio da técnica conhecida como "cálculo por dentro" (art. 13, § 1º, I da Lei Complementar nº 87/1996³¹), isto é, o valor do próprio imposto é acrescentado na sua base de cálculo, e consequentemente, a aferição do valor da operação econômica é obtida a partir da subtração do valor do imposto da base de cálculo.

Diante disso, entende-se que o melhor caminho para conferir segurança jurídica às relações tributárias, é a aplicação analógica da decisão do STF acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS também à tese da exclusão do ISS da base de cálculo dos referidos tributos.

Dessa forma, a inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS também representa patente desvirtuamento do conceito de faturamento e/ou receita, uma vez que, assim como o ICMS, se tratam de receitas de competência do ente público e, portanto, não podem ser considerados faturamento das empresas.

²⁸MAZZA, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 564.

²⁹BRASIL, op. cit., nota 4.

³⁰Id. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 592.616*. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2637509/>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

³¹Id. *Lei Kandir*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 28 de fev. 2019.

CONCLUSÃO

O presente artigo buscou analisar as questões jurídicas acerca do conceito constitucional de base de cálculo do PIS e da COFINS, abordando o *leading case* que decidiu no sentido exclusão da parcela do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS, em debate desde o início da década de 1990.

De acordo com a análise deste artigo se constatou como característica essencial para a conceituação de receita bruta o ingresso de importância que integre, como riqueza nova, o patrimônio do contribuinte, não se enquadrando nesse conceito as meras entradas que têm passagem provisória pela empresa que as recebe.

Nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 574.706 definiu que o ICMS não compõe o faturamento das empresas, tendo em vista que se trata de receita de competência do ente público, ou seja, é uma verba recolhida e imediatamente repassada ao tesouro, firmando a tese que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

Diante disso, constatou, como problemática essencial, os reflexos do *leading case* a outros tributos e defender a aplicabilidade do mesmo entendimento no tocante ao Imposto sobre Serviços.

Entende que o ISS, assim como o ICMS, está embutido no preço dos serviços praticados, razão pela qual passou a discutir acerca da aplicação do mesmo raciocínio adotado pelo STF no julgamento do RE nº 574.706 para fundamentar a exclusão também do ISS das bases de cálculos do PIS e da COFINS.

Nesse sentido, ficou sedimentado no presente estudo, a similaridade entre a discussão quanto ao conceito de faturamento para fins de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, julgada no bojo do RE nº 574.706, e a tese de exclusão do Imposto sobre Serviços da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois o valor recolhido, apesar de ingressar na empresa, é imediatamente repassado para os cofres públicos, não compondo, portanto, a receita bruta da sociedade empresária.

Diante disso, é de se concluir pela aplicabilidade analógica da decisão do STF acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS também à tese da exclusão do ISS da base de cálculo dos referidos tributos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, F. M., *Aspectos sobre a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base da COFINS e do PIS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Ltda, 2017.

ATALIBA, Geraldo. ISS – Base Imponível. Estudos e Pareceres de Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, 1º vol, nº 103, p. 7-16, abr. 2004.

BRASIL. *Código de Processo Civil*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 12 fev. 2019.

_____. *Código Tributário Brasileiro*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 21 ago. 2018.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 mai. 2019.

_____. *Decreto Lei nº 2.397*, de 21 de dezembro de 1987. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Decreto-Lei/Del2397.htm>. Acesso em: 05 mar. 2019.

_____. *Decreto Lei nº 1.940*, de 25 de maio de 1982. Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/110831/decreto-lei-1940-82>>. Acesso em: 05 mar. 2019.

_____. *Emenda Constitucional nº 20*, de 15 de dezembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm>. Acesso em: 05 mar.2019.

_____. *Lei nº 12.546*, de 14 de dezembro de 2011. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12546.htm>. Acesso em: 28 fev. 2019.

_____. *Lei nº 10.833*, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 05 mar. 2019.

_____. *Lei nº 9.718*, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718compilada.htm>. Acesso em: 06 mar. 2019.

_____. *Lei Complementar nº 116*, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 28 de fev. 2019.

_____. *Lei Complementar nº 87*, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 12 fev. 2019.

_____. *Lei Complementar nº 70*, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 01 mar. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.694.357*. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>>. Acesso em: 25 fev. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.679.565*. Relator: Ministro Og Fernandes. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>>. Acesso em: 28 fev. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.638.772*. Relator: Ministra Regina Helena Costa. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>>. Acesso em: 28 fev. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.624.297*. Relator: Ministra Regina Helena Costa. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>>. Acesso em: 28 fev. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.629.001*. Relator: Ministra Regina Helena Costa. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>>. Acesso em: 28 fev. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADC nº 01/DF*. Relator: Ministro Moreira Alves. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14706771/acao-declaratoria-de-constitucionalidade-adc-1-df>>. Acesso em: 02 fev. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 592.616*. Relator: Ministro Celso de Melo. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2637509/>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 574.706*. Relator: Ministra Carmen Lúcia. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>>. Acesso em: 12 fev. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 357.950*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re357950.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ARE nº 1.038.329*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5163468>>. Acesso em: 25 fev. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O ICMS NÃO INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS – ADC Nº 18*. Disponível em: <http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=178>. Acesso em: 01 jun. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36. ed, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015.

MAZZA, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015.

RELVAS, Marcos. *Exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/COFINS: mais uma repercussão do entendimento firmado pelo Supremo no RE 574.706*. Disponível em: <<https://www.ibijus.com/blog/224-exclusao-do-iss-da-base-de-calculo-do-pis-cofins-mais-uma-repercussao-do-entendimento-firmado-pelo-supremo-no-re-574-706>>. Acesso em: 10 fev. 2019.

REZENDE, Natália Soares. *Contribuições sociais: Pis e Cofins*. Disponível em: <<https://nataliasr.jusbrasil.com.br/artigos/183874937/contribuicoes-sociais-pis-e-cofins>>. Acesso em: 12 fev. 2019.