

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES \_ UCAM  
FACULDADE DE DIREITO CANDIDO MENDES \_ CENTRO

Felipe Leonidio Ribeiro

A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO “ISS” NA BASE DE CÁLCULO  
DA CONTRIBUIÇÃO AO “PIS” E DA “COFINS”

RIO DE JANEIRO

2017

Felipe Leonidio Ribeiro

A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO “ISS” NA BASE DE CÁLCULO  
DA CONTRIBUIÇÃO AO “PIS” E DA “COFINS”

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
como requisito indispensável  
para a obtenção do título de  
bacharel em Direito da FDCM

ORIENTADOR: Prof. Dr. Nilson Furtado de Oliveira Filho

RIO DE JANEIRO  
2017

FELIPE LEONIDIO RIBEIRO

A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO “ISS” NA BASE DE CÁLCULO  
DA CONTRIBUIÇÃO AO “PIS” E DA “COFINS”

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
como requisito indispensável  
para a obtenção do título de  
bacharel em Direito da FDCM

Nota (     )

Professor:

---

Nilson Furtado de Oliveira Filho - Orientador

Professor:

---

Fernando Reis (UCAM)

RIO DE JANEIRO ,     DE DEZEMBRO DE 2017

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO .....	5
2	AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E A SEGURIDADE SOCIAL – A CONTRIBUIÇÃO AO “PIS” E A “COFINS” .....	7
2.1	A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social “COFINS” – Histórico da legislação.....	10
2.2	A Contribuição ao Programa de Integração Social “PIS” – Histórico da legislação ...	16
2.3	Os efeitos da Lei nº 12.973/14 nas apurações do “PIS” e da “COFINS” .....	18
3	O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – “ISSQN” OU APENAS “ISS” .....	20
3.1	Hipóteses de Incidência e Base de Cálculo.....	20
4	O “ISS” NA BASE DE CÁLCULO DO “PIS” E DA “COFINS” – A SUA INCONSTITUCIONALIDADE .....	22
4.1	O Artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988.....	22
4.2	O Artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988.....	29
4.3	O Artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal de 1988 .....	30
4.4	A afronta ao princípio do Pacto Federativo e da Uniformidade Tributária .....	31
5	CONCLUSÃO .....	34
	REFERÊNCIAS.....	36

## 1 INTRODUÇÃO

Como se sabe, a Constituição Federal de 1988 não criou nenhum tributo, mas deu competência para que as pessoas políticas, querendo, venham a fazê-lo. Também classificou os tributos em espécies e subespécies.

A par disso, ela traçou a regra-matriz de todas as exações, apontando-lhes, direta ou indiretamente, a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível.

Costuma-se dizer, usando uma metáfora, que, embrionariamente, todos os tributos se encontram estruturados na Constituição. Ora, isto vincula as pessoas políticas, que não podem, enquanto tributam, afastar-se destes arquétipos constitucionais.

Percebe-se que a classificação constitucional dos tributos é, a um tempo, nominal e conceitual. Nominal porque, de fato, a Constituição rotulou, é dizer, deu nomes aos tributos: chamou um de imposto, outro de taxa, outro de contribuição social para a seguridade social, e assim por diante. Mas a Constituição foi além: também apontou o regime jurídico que todas as espécies e subespécies tributárias deverão necessariamente observar.

Destarte, pode-se afirmar que os contribuintes têm o direito constitucional subjetivo de só serem tributados de acordo com estas regras-matrizes.

A assertiva aplica-se, evidentemente, também às contribuições sociais para a seguridade social patronais, tributos previstos e estruturados no art. 195, I da Constituição Federal, que lhes aponta, inclusive as bases de cálculo possíveis. Uma delas é o faturamento da pessoa jurídica, justamente a base de cálculo escolhida pelo legislador ao criar seja a “contribuição” para o “PIS”, seja a “COFINS”.

De fato, dispõe o artigo 2º, da Lei Complementar nº 70/91 que a “COFINS” “incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”.

De seu turno, a Lei Complementar nº 7/70, ainda em vigor, estabeleceu que a “contribuição” para o “PIS” será calculada com base no faturamento obtido pela empresa.

Paralelamente, Faturamento não é um simples “rótulo”. Tampouco é uma “caixa vazia”, dentro a qual o legislador, o intérprete ou o aplicador podem colocar o que bem lhes aprouver.

Ora, faturamento, para o direito comercial, para a doutrina e para a jurisprudência, nada mais é do que a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas,

no caso em estudo, por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do “PIS” e da “COFINS”.

O faturamento corresponde, em última análise, ao somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. Faturar, é, pois, obter receita bruta proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços.

Contudo, no que tange aos valores recebidos pelas empresas a título de “ISS”, conforme se verá a seguir, apenas transitam de forma provisória na contabilidade, o que, em última instância, significa que o aludido tributo não pode compor a base de cálculo quer do “PIS”, quer da “COFINS”.

Nesse sentido, o presente trabalho busca, a partir de fontes legais e jurisprudenciais, fazer uma elucidação das hipóteses de incidência do “PIS”, da “COFINS”, e do “ISS”, e demonstrar porque este último não deve, por questões lógicas e conceituais, compor a base de cálculo das mencionadas contribuições.

É o que se passa a demonstrar.

## 2 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E A SEGURIDADE SOCIAL – A CONTRIBUIÇÃO AO “PIS” E A “COFINS”

O artigo 149 da Constituição Federal de 1988 dispõe ser competência da União Federal a instituição de contribuições sociais, além das denominadas de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

Constituição Federal de 1988:

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

Deste dispositivo, emanam três modalidades de contribuição, quais sejam: as (i) interventivas, as (ii) corporativas e as (iii) sociais. No presente trabalho atentaremos apenas para a terceira espécie, quais sejam, as contribuições sociais.

Por certo período houve divergência no que tange à natureza jurídica das contribuições sociais, especificamente quanto ao fato se seriam ou não espécies tributárias. Tal questão já se encontra devidamente superada, isso em razão do próprio texto constitucional, que elenca o dispositivo acima mencionado no título “*Da Tributação e Orçamento*”, bem como da própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme aresto de julgado do Pleno da referida corte abaixo colacionado:

EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. **NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.** INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.

(...)

**III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES.** *As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. (...).*<sup>1</sup> [Grifos não constam do original]

Vale dizer que as contribuições sociais não se confundem com impostos, contudo, podem assumir aspectos semelhantes e até idênticos, como a hipótese de incidência e a base

<sup>1</sup> Recurso Extraordinário nº 556.664, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Brasília, Julgado em 12 de junho de 2008.

de cálculo, a exemplo do que ocorre com o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica “IRPJ” e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido “CSLL”.

A diferenciação dos mesmos se dá, em regra, pela destinação dos recursos arrecadados pelas referidas exações. Por um lado, as contribuições possuem como finalidade o custeio, seja de modo direto ou indireto, de um certo grupo que se encontra em uma dada situação específica que mereça atuação direta ou indireta do Estado para regulação.

Noutro giro, o fato gerador do imposto, conforme disciplina o artigo 16, do Código Tributário Nacional, é uma situação independente de qualquer atividade específica do Estado relativa ao contribuinte, sendo que os valores arrecadados por tal exação não se vinculam, em geral, ao custeio de determinada atividade. Em suma, as contribuições possuem destinação afetada, enquanto os impostos não.

Dentre as contribuições sociais, é possível fazer uma subdivisão em: (i) gerais e (ii) destinadas ao custeio da seguridade social.

Enquanto a Contribuição ao Programa de Integração Social “PIS” está inserido na primeira categoria (artigo 239, da Constituição Federal de 1988), sendo qualificada dessa forma por não ter sua finalidade especificada constitucionalmente, podendo abranger amplo leque dos conceitos abrigados sobre a expressão “social”, como saúde, educação, proteção ao trabalho, dentre outros, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social “COFINS”, como a própria nomenclatura já enseja, insere-se exatamente na segunda definição.<sup>2</sup>

O pressuposto do sistema de seguridade social cinge-se à uma gama de ações adotadas pelo Estado em benefício das pessoas que não detém condições, seja de forma transitória ou permanente, de prover o seu sustento por conta própria. Nesse sentido, conforme os ditames da Constituição Federal de 1988, em seu artigo 194, os direitos que se visam garantir às pessoas nessas condições são aqueles relativos à: (i) saúde, (ii) assistência social e (iii) previdência social.<sup>3</sup>

Dessa maneira, a seguridade social, conforme pode-se supor da extensão conferida pelo mencionado artigo 194, da Constituição Federal de 1988, demanda diversos gastos estatais, motivo pelo qual o poder constituinte originário determinou que esta seria financiada por toda a sociedade, seja de forma indireta, mediante recursos provenientes do orçamento da

---

<sup>2</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS “GERAIS” E A INTEGRIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2002, p. 171.

<sup>3</sup> IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008. p. 45.



União, Estados e Municípios; ou diretamente, através do recolhimento de um rol de contribuições sociais, conforme elencado no *caput* do artigo 195.

Nos termos do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais poderão ser instituídas em face do empregador, da empresa, da entidade a ela equiparada (inciso I), do trabalhador, dos demais segurados da previdência social (inciso II), do importador de bens e serviços (inciso IV) e sobre a receita de prognósticos (inciso III).

No que tange aos contribuintes elencados no inciso I, do artigo 195, em sua redação pós Emenda Constitucional nº 20/98, são previstas hipóteses de incidência sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (alínea ‘a’); a receita ou o faturamento (alínea ‘b’); e o lucro (alínea ‘c’).

A contribuição ao “PIS”, bem como a “COFINS”, que são o tema do presente capítulo, incidem sobre a receita ou o faturamento, nos termos do artigo 195, inciso I, alínea ‘b’, da Constituição Federal, abaixo reproduzido.

Constituição Federal de 1988:

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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Ponto importante a se observar do artigo supra transcrito, diferentemente de como andou a Constituição Federal de 1988 para outras espécies tributárias, especificamente no que tange as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, não foi delimitado apenas a competência para instituição, mas também definiu-se quem seriam os possíveis contribuintes, a espécie tributária cabível, bem como a base de cálculo, deixando claro, nesse caso específico, quais são as hipóteses de incidência que poderiam ser instituídos pelo legislador infraconstitucional.

A doutrina salienta essa peculiaridade das contribuições destinadas à seguridade social, conforme se extrai das palavras de Luciano Amaro, no seu curso de direito tributário, onde explicita quais são os elementos constantes do artigo 195, da Constituição Federal de 1988.

A propósito das contribuições destinadas à seguridade social, vale registrar que o art. 195 (com redação alterada pela EC n. 20/98 e pela EC n. 42/03) dá algumas indicações que permitem identificar ora o fato gerador, ora o sujeito passivo, ora a base de cálculo dessas contribuições e, as vezes, mais de um desses aspectos. O

inciso I prevê as contribuições do empregador, da empresa e da entidade equiparada na forma da lei (sujeitos passivos), incidentes sobre (a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, mesmo sem vínculo empregatício, (b) a receita ou o faturamento e (c) o lucro (bases de cálculo) que permitem identificar os fatos geradores.<sup>4</sup>

Feitas essas breves explicações acerca das contribuições sociais, bem como alguns elementos da Contribuição ao “PIS” e da “COFINS”, far-se-á, adiante, um breve histórico da legislação desses dois tributos, delimitando as alterações legislativas que os tinham como objeto, focando, em principal, naquelas que tratavam acerca de sua base de cálculo.

Será apresentado, também, mesmo que de modo sucinto, as inúmeras controvérsias que pairaram sobre essas modalidades de contribuições sociais ao longo dos anos 90.

As palavras do tributarista Ricardo Lobo Torres, que as atribui a alcunha de “exóticas”, dado os diversos elementos duvidáveis da Contribuição ao “PIS” e da “COFINS”, demonstram bem o impacto causado no judiciário, em decorrência das diversas ações demandadas pelos contribuintes.

De modo que as exóticas contribuições sociais tornaram caótico o sistema tributário nacional. Geraram, nos idos de 1990, o maior contencioso fiscal entre os contribuintes e a União já visto na história dos tributos brasileiros.<sup>5</sup>

Passa-se, portanto, a tratar sobre esses pontos, para, enfim, adentrar ao mérito da impossibilidade de inclusão do “ISS” na base de cálculo dessas contribuições sociais.

## **2.1 A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social “COFINS” – Histórico da legislação**

A “COFINS” foi criada pela Lei Complementar nº 70/91 e possui amparo no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988. A referida contribuição surgiu em substituição ao antigo “FINSOCIAL”, que era regulamentado pelo Decreto-Lei nº 1.940/82 e fora instituído durante a vigência da Constituição Federal de 1967 e da Emenda Constitucional nº 01/69, sendo destinado a financiar investimentos como educação, habitação popular, saúde e amparo ao pequeno agricultor

O artigo 1º e parágrafos do mencionado Decreto-Lei estabeleciam a incidência da extinta exação sob a alíquota de 0,5%, recaindo sobre (i) a receita bruta das vendas de mercadorias e serviço; (ii) rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e

<sup>4</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 76.

<sup>5</sup> TORRES. Ricardo Lobo. A Não-Cumulatividade no PIS/COFINS. In: FISCHER, Otávio Campo; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 56.

equiparadas e (iii) receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e equiparadas. Quando se tratava de empresa que efetuasse meramente a venda de serviços, fosse pública ou privada, a contribuição seria de 5% sobre o valor do imposto de renda devido, ou se devido fosse.

Após o advento da Constituição Federal de 1988, – a qual expressamente recepcionou o “FINSOCIAL”, nos termos do artigo 56, do Ato das Disposições Transitórias (“ADCT”), – diversos diplomas alteradores estabeleceram a majoração da alíquota de 0,5% prevista no Decreto-Lei nº 1.940/82, a saber as Leis nºs 7.789/90 (1%), 7.894/89 (1,2%) e 8.147/90 (2%).

Os dispositivos que estabeleciam tais majorações foram alvos de ações judiciais movidas pelos contribuintes, as quais, em regra, eram julgadas procedentes, sob o fundamento de afronta ao próprio artigo 56, do “ADCT”, que vedaria a majoração de alíquotas do “FINSOCIAL” até que fosse regulamentado o artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988.<sup>6</sup>

Veja-se abaixo aresto do Supremo Tribunal Federal, acerca da inconstitucionalidade das majorações de alíquotas do “FINSOCIAL”.

EMENTA: AÇÃO RESCISÓRIA. INOVAÇÃO NA LIDE. INOCORRÊNCIA. PEDIDO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO MENOS ABRANGENTE DO QUE O DA PETIÇÃO INICIAL. RELAÇÃO DE CONTINÊNCIA E NÃO DE PREJUDICIALIDADE. AUSÊNCIA DE CONTROVÉRSIA SOBRE O FATO. FINSOCIAL. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA QUALIFICADA COMO EMPRESA EXCLUSIVAMENTE PRESTADORA DE SERVIÇO. ALÍQUOTA. **ART. 195, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. ART. 56 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. LEIS NS. 7.787/89, 7.894/89 E 8.147/90. DECRETO-LEI N. 1.940/82. ERRO DE FATO. ART. 485, IX, §§ 1º E 2º, DO CPC.**

(...)

**6. O Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais as Leis ns. 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, que majoravam a alíquota da contribuição das instituições financeiras para o FINSOCIAL, porquanto incompatíveis com o disposto nos artigos 195, I, da CB/88 e 56 do ADCT.** Precedente [RE n. 150.764, Relator para o acórdão do Ministro MARCO AURÉLIO, DJ de 2.4.93] (...) <sup>7</sup>[Grifos não constam do original]

Com a promulgação da Lei Complementar nº 70/91 a “COFINS” foi oficialmente criada, o que decretava a cessação definitiva do “FINSOCIAL”, conforme os termos do artigo 13<sup>8</sup>, que estipulava que os efeitos do Decreto-Lei nº 1.940/82 perdurariam somente até o fim da *vacatio legis* da referida Lei Complementar.

<sup>6</sup> FERRAREZI, Renata Soares Leal; CARLETO, Benedita Bernardes Nepomuceno Op. cit. p. 26 – 27.

<sup>7</sup> Ação Rescisória nº 1605, Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator(a): Ministro Eros Roberto Grau, Julgado em 26 de março de 2009.

<sup>8</sup> “Art. 13. Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores, àquela publicação, mantidos, até essa data, o Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982 e alterações posteriores, a alíquota fixada no art. 11 da Lei nº 8.114, de 12 de dezembro de 1990.”.

A nova contribuição social, conforme disciplinava o artigo 2º, da Lei Complementar nº 70/91, seria cobrada sob a alíquota de 2%, com incidência sobre o faturamento mensal<sup>10</sup>, que assim deveria ser entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, de forma individualizada ou conjunta.

Conforme já elencado, a “COFINS”, desde sua criação, fora objeto de controvérsias judiciais, tanto que foi o tema da primeira Ação Declaratória de Constitucionalidade (nº 1-1/DF) ajuizada em nosso ordenamento jurídico.

Em razão das inúmeras demandas manejadas pelas empresas logo após o início da vigência da Lei Complementar nº 70/91, visando o afastamento da cobrança do tributo (pleito este que vinha sendo deferido pelos Juízes Federais em diversas seções judiciárias), o Presidente da República, aliado à Mesa do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, sob o fundamento da controvérsia instaurada no âmbito da Justiça Federal de 1ª e 2ª instâncias, ingressou com a referida “ADC”, de modo a ver declarado a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º, 9º, 10 e 13 da supracitada Lei Complementar.

As alegações cotejadas pelos contribuintes para contestar a Lei Complementar nº 70/91, bem como a “ADC” nº 1-1/DF, conforme se observa do trecho do voto do Ministro Moreira Alves, relator desta “ADC”, resumiam-se a dizer que a instituição da “COFINS”:

- a) resulta em bitributação, por incidir sobre a mesma base de cálculo do PIS;
- b) fere o princípio constitucional da não cumulatividade dos impostos da União;
- c) como contribuição social, não poderia ser arrecadada e fiscalizada pela Receita Federal;
- d) trata-se, a rigor, de imposto inominado, como já reconheceu o STF, fruto da competência residual da União;
- e) violou o princípio constitucional da anterioridade, posto que o Diário Oficial de 31.12.91, só circulou no dia 02.01.91.<sup>11</sup>

Quando do julgamento, todos esses argumentos restaram afastados pelo Pleno do Pretório Excelso, em decisão unânime, que ratificou a constitucionalidade dos contestados artigos da Lei Complementar nº 70/91, conferindo à “COFINS” o amparo necessário, conforme ementa abaixo transcrita:

Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91. COFINS. - A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar. - Improcedência das alegações de inconstitucionalidade

<sup>9</sup> “Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”.

<sup>10</sup> Como forma de regulamentação do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, a “COFINS” passava a incidir expressamente sobre o faturamento, diferente do quanto tratava o Decreto nº 1.940/82.

<sup>11</sup> Trecho extraído do voto do Ministro relator Moreira Alves quando do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, em 1º de dezembro de 1993.

da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS). Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões "A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social" contidas no artigo 9º, e das expressões "Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, aquela publicação,..." constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.<sup>12</sup>

Do bojo do julgamento, destacam-se alguns trechos de relevância, como a assertiva de compatibilidade de tributação do faturamento tanto pela Contribuição ao "PIS" quanto pela "COFINS", haja vista que ambas foram expressamente previstas na Constituição Federal em seu texto primário, não havendo que se falar em inconstitucionalidade das normas decorrentes do poder constituinte originário.

Ademais, também foram asseverados pontos importantes para o tema objeto da presente monografia, que envolve o conceito de faturamento, de receita de da própria base de cálculo do "PIS" e da "COFINS". Essas questões serão abordadas em capítulo próprio.

Após o histórico julgamento da "ADC" nº 1-1/DF, outros diplomas de destaque também alteraram a sistemática da "COFINS", em especial a ampliação de sua base de cálculo, sendo igualmente objeto de controle de constitucionalidade.

Nesse diapasão, destaca-se o artigo 2º e o parágrafo primeiro do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, onde aquele delimitava, nos termos do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988, que a base de cálculo da Contribuição ao "PIS" e da "COFINS" seria o faturamento, entretanto, o segundo tratou da ampliação da base de cálculo dessas contribuições, ao estipular que o conceito de faturamento abarcaria quaisquer receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida, bem assim a classificação contábil adotada para as receitas. *In verbis*:

Lei nº 9.718/98:

Art.2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

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

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Percebe-se então, que o sentido estipulado pela Lei Complementar nº 70/91, que conceituava faturamento como a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, de forma

<sup>12</sup> Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Moreira Alves, julgado em 1º de dezembro de 1993.

individualizada ou conjunta foi radicalmente alterado pela Lei nº 9.718/98, para abarcar a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de classificação fiscal ou contábil.

Por evidente, como grande parte das alterações legislativas que visam o aumento da carga tributária, principalmente quando se está tratando da Contribuição ao “PIS” e da “COFINS”, o supratranscrito dispositivo teve sua constitucionalidade contestada por grande parte das pessoas jurídicas contribuintes dessas contribuições, aportando tal discussão no Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso.

Como tese, os contribuintes alegavam que não poderia a referida Lei ampliar o conceito de faturamento constante da Constituição Federal e sedimentado pela jurisprudência da corte, sob pena de violação ao artigo 110, do Código Tributário Nacional.

Logo após o advento da referida Lei 9.718/98, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 20/98, que alterou a redação do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988, passando a constar, expressamente, como hipótese de incidência da contribuição social a “receita”, além do “faturamento” (art. 195, inciso I, alínea ‘b’), algo que, em princípio, sanaria eventual vício constante da Lei nº 9.718/98.

Tendo em vista que a promulgação da Emenda Constitucional se deu em momento posterior à entrada em vigor da Lei nº 9.718/98, o Supremo Tribunal Federal acolheu o pleito dos contribuintes, entendendo ser inconstitucional a alteração promovida pela retromencionada Lei, especificamente o dispositivo (art. 3º, parágrafo primeiro) 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.

Não obstante o quanto tratado pela Emenda Constitucional nº 20/98, os Ministros da Suprema Corte corroboraram com o entendimento que o ordenamento jurídico pátrio não admite a constitucionalidade superveniente<sup>13</sup>, rechaçando qualquer argumento no sentido de que a ampliação da base de cálculo promovida pela Lei nº 9.718/98 teria amparo da Constituição Federal de 1988.

Vale dizer que, com as alterações promovidas pela Lei nº 9.718/98, restou praticamente uniformizado o tratamento legislativo tributário da Contribuição ao “PIS” e da “COFINS”<sup>14</sup>. O renomado Juiz Federal e também ilustre doutrinador Leandro Paulsen relata a

---

<sup>13</sup> Vide Recurso Extraordinário nº 357.950/RS, de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, julgado em 09 de novembro de 2005.

<sup>14</sup> FERRAREZI, Renata Soares Leal; CARLETO, Benedita Bernardes Nepomuceno. Op. cit. p. 27.

consonância do tratamento legislativo conferido à Contribuição ao “PIS” e à “COFINS” em sua obra:

A contribuição PIS/PASEP e a COFINS, por incidirem ambas sobre o faturamento/receita, passaram a receber tratamento legislativo conjunto no que diz respeito a seus fatos geradores e bases de cálculo, o que se deu através da lei 9.718/1998 e 10.833/03<sup>15</sup>

Considerando a autorização expressa conferida pela Emenda Constitucional nº 20/98, acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre o faturamento/receita, e o julgamento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo introduzida pela Lei nº 9.718/98<sup>16</sup>, foi editada a Lei nº 10.833/03, que – atendendo antigo anseio dos contribuintes – instituiu a sistemática da não cumulatividade para a “COFINS”, bem assim, novamente, a exemplo do artigo 3º, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.718/98, previu que o faturamento seria entendido como o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua classificação fiscal ou contábil:

Lei nº 10.833/03:

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

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

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

A nova sistemática de apuração e recolhimento da “COFINS” (não cumulatividade) se une à antiga modalidade cumulativa, que continua sendo regida pela Lei nº 9.718/98. A definição por meio de qual sistemática a pessoa jurídica recolhera a contribuição se baseia nos critérios elencados nas Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02, esta última que trata da sistemática de não cumulatividade para o “PIS”, sendo mencionada em diversos dispositivos da Lei nº 10.833/03.

Em regra, excetuando algumas particularidades previstas na legislação, o sistema cumulativo aplica-se às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido e também às instituições financeiras, havendo a incidência do “PIS” à alíquota de 0,65% e de 3% para a “COFINS” às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido e de 4% quando se tratar de

<sup>15</sup> PAULSEN, Leandro. *Contribuições e Custeio da Seguridade Social*. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2007. p.174.

<sup>16</sup> Vale salientar que o julgamento do Recurso Extraordinário nº 357.950/RS se deu pela via de controle difuso concreto, logo não vigorava com efeito erga omnes, mas, tão somente, inter partes. Entretanto, essa decisão foi fundamento de diversas ações movidas pelos mais diversos contribuintes do “PIS” e da “COFINS”, que reiteradamente conseguiam o afastamento do parágrafo primeiro, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98 no âmbito do poder judiciário.

instituições financeiras ou securitizadoras, nos termos do artigo 18, da Lei 10.684/03. Por outro lado, a sistemática da não-cumulatividade é aplicável para pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, à alíquota de 1,65% para o “PIS” e de 7,6% para a “COFINS”.<sup>17</sup>

Além dessas duas modalidades de apuração e recolhimento da “COFINS”, há também a denominada monofásica, obrigatória para alguns segmentos comerciais, tais quais as indústrias e importadoras de medicamentos, bem como as refinarias de petróleo, distribuidoras de álcool para fins carburantes, dentre outras. Nessa sistemática, a Contribuição ao “PIS” e a “COFINS” incidem apenas uma vez, no início da cadeia de comercialização dos produtos inerentes à atividade desses segmentos.

Vale dizer que a grande maioria – para não dizer a quase totalidade – dos ditames previstos para a “COFINS” aplicam-se também para a Contribuição ao “PIS”. Doravante, far-se-á comentários sobre esta contribuição social e um breve histórico da legislação que a disciplina, para, enfim, tratar sobre os motivos pelo qual o “ISS” não pode integrar as bases de cálculo do “PIS” e da “COFINS”.

## **2.2 A Contribuição ao Programa de Integração Social “PIS” – Histórico da legislação**

A Contribuição ao Programa de Integração Social “PIS” é uma criação pré Constituição Federal de 1988, tendo sido implementada pela Lei Complementar nº 7/70, como forma de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, nos termos do artigo 1º da referida Lei Complementar.

O fundamento da instituição deste tributo, à época, foi o artigo 165, inciso V, da Constituição Federal de 1967, que estabelecia a integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, conforme fosse estabelecido em lei específica.

Nos termos da Lei Complementar nº 7/70, esse programa seria executado mediante fundo de participação, que seria financiado pelas empresas através de dedução no imposto de renda, bem como recursos próprios, calculados com base no faturamento.

As modalidades inicialmente traçadas para essa Contribuição eram as seguintes: (i) contribuição calculada com base no faturamento das empresas, denominado “PIS-Faturamento”; (ii) contribuição calculada com base na folha de salários “PIS-Folha de salários” e (iii) contribuição calculada com base no Imposto de Renda devido “PIS-Dedução

---

<sup>17</sup> FERRAREZI, Renata Soares Leal; CARLETO, Benedita Bernardes Nepomuceno. Op. cit. p. 69.



do IR” e igual ao valor devido pelas entidades cujas atividades não comportavam faturamento mercantil “PIS-Repique”.<sup>18</sup>

Atualmente, conforme tratado no capítulo anterior acerca da “COFINS”, tem-se três modalidades de apuração da Contribuição ao “PIS”, quais sejam: (i) sistemática cumulativa; (ii) sistemática não-cumulativa e; (iii) monofásica.

A evolução histórica do “PIS” foi marcada por severas divergências quanto à sua constitucionalidade e natureza jurídica, podendo citar, nesse contexto, os Decretos-Leis n<sup>os</sup> 2.445/88 e 2.449/88, que alargaram sua base de cálculo e alíquota. Tal como ocorreu no caso do “FINSOCIAL”, essa majoração foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, mas dessa vez por ausência de competência do Presidente da República para editar matérias estranhas às finanças públicas, conforme elencava o artigo 55, inciso II, da Constituição Federal de 1967, ou seja, tratava-se de inconstitucionalidade formal.

A Contribuição ao “PIS” foi expressamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, conforme se depreende da leitura do artigo 239<sup>19</sup>, passando, então, a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono salarial previsto no parágrafo terceiro, deste mesmo artigo da Carta Magna.

No ano de 1998, o Governo Federal baixou uma série de medidas com intuito de promover um ajuste fiscal, dentre as quais se destacam as Leis n<sup>o</sup> 9.715/98 e a já mencionada 9.718/98. Esta última alargou a base de cálculo da Contribuição ao “PIS” e da “COFINS”, alterando o conceito de faturamento, sendo o dispositivo posteriormente considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Posteriormente, somente a partir de então com respaldo constitucional, foi publicada a Lei n<sup>o</sup> 10.147/00, que instituiu o regime monofásico de recolhimento, mantendo a receita bruta como a base de cálculo das referidas contribuições.

Em decorrência da ampliação da competência constitucional, em seguida, o legislador ordinário editou a Lei n<sup>o</sup> 10.637/03, que instituiu o regime não-cumulativo e determinou que a base de cálculo da contribuição ao “PIS” desse regime seria a totalidade das receitas auferidas<sup>20</sup>, independentemente de sua classificação contábil.

<sup>18</sup> FERRAREZI, Renata Soares Leal; CARLETO, Benedita Bernardes Nepomuceno. Op. cit. p. 29.

<sup>19</sup> Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n<sup>o</sup> 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n<sup>o</sup> 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3<sup>o</sup> deste artigo.

<sup>20</sup> Art. 1, da Lei n<sup>o</sup> 10.637/02.

Assim, foi fixado como hipótese de incidência do “PIS”, além do faturamento, quaisquer outras receitas, como, por exemplo, receitas não operacionais e receitas financeiras. Também nessa hipótese a Receita Federal do Brasil admitiu que o “IPI” referente às vendas canceladas em geral e o “ICMS-ST” deveriam ser excluídos da base de cálculo do “PIS”.

Ato contínuo, foi publicada a Medida Provisória nº 627/2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.973/14 que, dentre outros pontos, modificou o artigo 12, do Decreto-Lei nº 1.598/77, cujo teor, basicamente, dispõe que a receita bruta das empresas passaria a abarcar o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação dos serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia, as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, além dos tributos sobre elas incidentes, e os valores decorrentes do ajuste a valor presente.

Conforme será abordado a seguir, enquanto a legislação anterior não tratava expressamente da inclusão dos tributos incidentes sobre a venda e sobre a prestação de serviços na base de cálculo da contribuição tanto do “PIS”, quanto da “COFINS”, a Lei nº 12.973/14 buscou contemplá-la de forma textual.

### **2.3 Os efeitos da Lei nº 12.973/14 nas apurações do “PIS” e da “COFINS”**

Pelo que foi informado acima, a Lei nº 12.973/14 modificou o artigo 12, do Decreto-Lei nº 1.598/77, o qual possuía a seguinte redação:

Decreto-lei nº 1.598/77:

Art 12. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

Com a mudança trazida pela alteração legislativa em questão, ficou expressamente consignado que se incluem na receita bruta:

Decreto-lei nº 1.598/77 (redação alterada pela Lei nº 12.973/14):

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia;

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

(...)

§ 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 art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.

Destaque-se, também, que a Lei nº 12.973/14 alterou o artigo 3º da Lei nº 9.718/98 que trata da base de cálculo da “COFINS” e do “PIS” no regime cumulativo:

Lei nº 9.718/98 (redação alterada pela Lei nº 12.973/14):

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

Aquela mesma legislação alterou o artigo 1º e seu parágrafo 1º, da Lei nº 10.833/03, que trata da base de cálculo da “COFINS” não cumulativa:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

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

O mesmo ocorreu em relação ao artigo 1º e seu parágrafo 1º, da Lei nº 10.637/2002, que trata da base de cálculo do “PIS” não cumulativo:

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

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

Assim, sendo o legislador ordinário, dentre diversos pontos, reiterou a opção pela inclusão do dos tributos (dentre eles o “ISS”) na base de cálculo das Contribuições para o “PIS” e para a “COFINS”.

Feitas essas considerações, passa-se a abordar o histórico legislativo e conceitual do imposto municipal ora em comento.

### 3 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – “ISSQN” OU APENAS “ISS”

#### 3.1 Hipótese de Incidência e Base de Cálculo

O “ISS” é um tributo de competência municipal. Dado, entretanto, o imenso número de Municípios existentes no Brasil, para garantir um mínimo de uniformização e coibir a cobrança excessiva, a alíquota máxima é fixada em lei complementar e não incide sobre exportações de serviços para o exterior.

O exame da hipótese de incidência do “ISS” pressupõe versar, inicialmente os termos da outorga de competência. Como a Constituição Federal de 1988 deu competência aos Municípios para instituir os impostos “sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”<sup>21</sup>, traçar o perímetro delimitador da irradiação da norma instituidora do ISS exige, inicialmente, meditar sobre o conceito de serviço, no plano constitucional.

Nesse sentido, conforme leciona Aires Barreto<sup>22</sup>, “parece forçoso concluir que serviço tributável é o desempenho de atividade economicamente apreciável, tendente a produzir uma utilidade para outrem, desenvolvida sob o regime de direito privado, mas sem subordinação, com o fito de remuneração”.

Em termos constitucionais, é esse fato-tipo, que pode ser adotado pelo legislador ordinário municipal como materialidade da hipótese de incidência do “ISS”.

Dessa forma, hipótese de incidência do “ISS” é a prestação de serviço, não compreendido na competência tributária dos Estados (art. 155, II, da Constituição Federal de 1988), com conteúdo econômico, de caráter habitual, sob o regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.

Por sua vez, em termos infraconstitucionais, o artigo 1º da Lei Complementar nº 116/03 – que é a “Lei do ISS” – dispõe que o fato gerador do aludido tributo é a prestação de serviços constantes da sua lista anexa, ainda que esses não constituam como atividade preponderante do prestador.

O “ISS” também incide sobre o serviço proveniente do exterior do país, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> Art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, com redação da EC nº 3/93.

<sup>22</sup> BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva. 2009. p. 300.

<sup>23</sup> Art. 1º, parágrafo 1º, da Lei Complementar nº 116/03.

Ressalvadas as exceções expressas na Lista, os serviços nela previstos ficam sujeitos apenas ao “ISS”, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias.<sup>24</sup>

Ele também incide sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço<sup>25</sup>.

Por fim, com relação á base de cálculo, conforme o disposto no artigo 7º da Lei Complementar nº 116/03, salvo poucas exceções<sup>26</sup> ela é o preço do serviço.

Neste diapasão, firma-se a problemática da forma como as empresas classificam em sua contabilidade a parte dos valores das Notas Fiscais escrituradas relativas à parcela do “ISS”.

A princípio, para todos os efeitos legais, como visto acima, principalmente após entrar em vigência a Lei nº 12.673/14, a parcela relativa ao “ISS” deve ser auferida pelas empresas em geral como parte de sua receita, o que, como se verá a seguir, é extremamente equivocado, isso, por conta do que se passa a expor.

---

<sup>24</sup> Art. 1º, parágrafo 2º, da Lei Complementar nº 116/03.

<sup>25</sup> Art. 1º, parágrafo 3º, da Lei Complementar nº 116/03.

<sup>26</sup> Como o caso do Trabalho Pessoal e do Regime de Estimativa.

## 4 O “ISS” NA BASE DE CÁLCULO DO “PIS” E DA “COFINS” – A SUA INCONSTITUCIONALIDADE

### 4.1 O Artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988

Conforme já mencionado, o “PIS” e a “COFINS” possuem como bases de cálculo o faturamento ou receita bruta da pessoa jurídica, tal como estabelecido pelo artigo 195, inciso I, e 239, ambos da Constituição Federal de 1988. O faturamento ou a receita devem ser compreendidos como sendo a receita bruta dos serviços de qualquer natureza e outras receitas efetivamente auferidas pela pessoa jurídica.

Não se coadunam com o conceito de faturamento ou de receita bruta da pessoa jurídica aqueles ingressos decorrentes do “ISS”, cujos montantes são integralmente repassados para o Tesouro do Município. Em verdade, o “ISS” é ingresso que se destina ao pagamento de terceiros (Municípios), não se incorporando ao patrimônio da pessoa jurídica, apenas transitando por sua contabilidade e, portanto, não correspondendo a uma receita da dos contribuintes em geral.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, (e, recentemente, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR afetado sob a sistemática de Repercussão Geral), o Supremo Tribunal Federal decidiu que o “ICMS” não deve integrar a base de cálculo da “COFINS”, em face do estabelecido no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Inicialmente, cabe colacionar o voto do ilustre Ministro Marco Aurélio Mello, Relator do processo, que desde o seu início já havia adotado posicionamento favorável aos contribuintes, *in verbis*:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – (...) **Resta examinar o específico, ou seja, a violência ao artigo 195, inciso I, da Constituição Federal**”.

(...)

No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. **O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea ‘b’ do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal.** Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: **‘se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é**

**exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição**’ - RTJ 66/165. Conforme salientado pela melhor doutrina, **‘a Cofins só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas’**. A contrário sensu, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins. Há de se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência. Por isso mesmo, o artigo 110 do Código Tributário Nacional conta com regra que, para mim, surge simplesmente pedagógica, com sentido didático, a revelar que:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias. Da mesma forma que esta Corte excluiu a possibilidade de ter-se, na expressão ‘folha de salários’, a inclusão do que satisfeito a administradores, autônomos e avulsos, não pode, com razão maior, entender que a expressão ‘faturamento’ envolve, em si, ônus fiscal, como é o relativo ao ICMS, sob pena de desprezar-se o modelo constitucional, adentrando-se a seara imprópria da exigência da contribuição, relativamente a valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço, como é o relativo ao ICMS. **Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria. Admitir o contrário é querer, como salientado por Hugo de Brito Machado em artigo publicado sob o título ‘Cofins - Ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota’, em ‘CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – PROBLEMAS JURÍDICOS’, que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria.** Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, ao valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerada, isso sim, um desembolso.

Por tais razões, conheço deste recurso extraordinário e o provejo para, reformando o acórdão proferido pela Corte de origem, julgar parcialmente procedente o pedido formulado na ação declaratória intentada, assentando que **não se inclui na base de cálculo da contribuição, considerado o faturamento, o valor correspondente ao ICMS.** Com isso, inverte os ônus da sucumbência, tais como fixados na sentença prolatada. [Grifos não constam do original]

Nota-se, de acordo com o trecho acima colacionado que, à luz da interpretação dos artigos 195, inciso I, e 239, ambos da Constituição Federal de 1988, o conceito constitucional de faturamento ou receita bruta não abarcariam os valores que serão repassados aos Tesouros Municipais a título de “ISS”, pelo que deve o mesmo ser excluído das bases de cálculo da “Contribuição para o PIS” e da “COFINS”, eis que ausentes a materialidade e a legalidade de sua imposição.

Veja-se agora o Voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, do qual destaca-se a doutrina de Roque Antonio Carrazza:

(...) **‘Faturamento’** não é um simples ‘rótulo’. Tampouco, ‘venia concessa’, é uma ‘caixa vazia’, dentro da qual o legislador, o intérprete ou o aplicador podem colocar o que bem lhes aprouver.

**Pelo contrário**, ‘faturamento’, no contexto do art. 195, I, da CF (que menciona este instituto próprio do Direito Comercial), tem uma acepção técnica precisa, da qual o Direito Tributário não pode afastar-se. (...)

**Noutras palavras**, ‘faturamento’ é a **contrapartida econômica, auferida, como ‘riqueza própria’, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas**. Conquanto nesta contrapartida possa existir um componente que corresponde ao ICMS devido, **ele não integra nem adere ao conceito de que ora estamos cuidando**. (...)

O ‘**punctum saliens**’ é que 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’**. A toda evidência, **eles não fazem isto**. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, **eles apenas obtêm ‘ingressos de caixa’, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal**.

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil (cf. art. 155, II, da CF).

A **parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de ‘faturamento’ (e nem mesmo de ‘receita’), mas de simples ‘ingresso de caixa’ (na acepção ‘supra’), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS**.

Ademais, se a lei pudesse chamar de ‘faturamento’ o que ‘faturamento’ não é (e, a toda evidência, empresas não faturam ICMS), cairia por terra o rígido esquema de proteção ao contribuinte, traçado pela Constituição. (...)

Em suma, a **inclusão, na base de cálculo do PIS e da COFINS, do valor corresponde ao ICMS pago abre espaço a que a União Federal locuplete-se com ‘exações híbridas e teratológicas’, que não se ajustam aos modelos de nenhum dos tributos que a Constituição, expressa ou implicitamente, lhe outorgou**.

**Daí por que a inclusão, na base de cálculo da COFINS, de elemento (o valor do ICMS) que não reflete receita própria do sujeito passivo distorce sua efetiva aptidão para contribuir e acarreta aumento indevido e – pior – inconstitucional da carga tributária.**’ (grifei) [Alguns grifos constam do original]

Portanto, a parcela relativa ao “ISS” não tem natureza de faturamento, tampouco de receita bruta, mas de mero ingresso de caixa, haja vista serem montantes destinados aos entes políticos respectivos, *in casu*, aos Municípios. Conforme leciona Carrazza, incluir o “ICMS” e, da mesma forma, o “ISS”, na base de cálculo da “COFINS” e da “Contribuição para o PIS” é defender o entendimento de que os sujeitos passivos desses tributos faturam “ICMS” e “ISS”, fato que, logicamente, não possui amparo no sistema jurídico vigente.

Ou seja, de acordo com os artigos 195, inciso I, e 239, ambos da Constituição Federal de 1988, é manifestamente ilegítima a inclusão do “ISS” nas bases de cálculo das contribuições sobre faturamento ou receita bruta.

Esta questão, no âmbito do Pretório Excelso, não é nova, pois aquela mesma Corte já havia decidido ser ilegítima a inclusão do “IPI” na base de cálculo do “PIS”, como se depreende das ementas ora transcritas:

Recurso Extraordinário. Programa de Integração Social. Base de cálculo. Exclusão do IPI. Ação de repetição de indébito. Lei Complementar nº 07/70. Natureza do PIS.



Procedência da ação, mantida pelo acórdão recorrido. Súmulas 282 e 356. Recurso não conhecido.<sup>27</sup>

Restituição de indébito. Pis: cálculo do ipi de sua base. É de excluir-se o ipi, dada a sua natureza de imposto indireto, da base de cálculo do pis.<sup>28</sup>

Ademais, em especificamente em relação ao “ISS”, a Suprema Corte já se manifestou na seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOBRE O VALOR DA RECEITA BRUTA. ARTIGOS 7º, 8º E 9º DA LEI 12.546/11. EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

“Nesse passo, importa aqui a verificação do conceito de receita bruta, relativamente ao ISS. Assim, a discussão aqui posta em tudo se assemelha à discussão sobre a inclusão do ISS (e do ICMS) na base de cálculo da PIS e da COFINS, que nada mais é do que a receita bruta..”

Por conseguinte, embora o presente feito verse sobre a possibilidade de inclusão do ISS na base de cálculo da contribuição instituída pela Lei nº 12.546/2011, ao passo que o Tema 69 da sistemática da repercussão geral trate da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, cujo recurso-paradigma é o RE-RG 574.706, de relatoria da ministra Cármen Lúcia, DJe 16.05.2008, a similaridade das discussões recomenda soluções verossimilhantes.

(...)

4. Precedentes deste Regional.<sup>29</sup>

Cabe destacar ainda, que o entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal vem sendo adotado por diversos Tribunais Regionais Federais, conforme se nota das ementas de decisões proferidas a seguir destacadas:

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. LC 118/2005. PIS - COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ISS. NÃO CABIMENTO. COMPENSAÇÃO.

1. A segunda parte do art. 4º da LC 118/2005 foi declarada inconstitucional, e considerou-se válida a aplicação do novo prazo de cinco anos apenas às ações ajuizadas a partir de 9/6/2005 - após o decurso da vacatio legis de 120 dias (STF, RE 566621/RS, rel. ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe de 11/10/2011).

2. A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS viola o art. 195, I, b, da Constituição (RE 240785/MG, DJe de 16/12/2014).

3. O raciocínio adotado para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS também é cabível para excluir o ISS.

4. Agravo retido a que se julga prejudicado.

5. Apelação a que se dá parcial provimento.<sup>30</sup>

<sup>27</sup> Recurso Extraordinário nº 107.392/RS, proferida pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Neri da Silveira, publicado no Diário da Justiça em 13 de dezembro de 1991.

<sup>28</sup> Recurso Extraordinário nº 103.924/SP, proferida pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Aldir Passarinho, publicado no Diário da Justiça em 06 de dezembro de 1985.

<sup>29</sup> Recurso Extraordinário nº 1.021.180/SC, proferida pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Edson Fachin, publicado no Diário de Justiça em 09 de março de 2017.

<sup>30</sup> Apelação em Mandado de Segurança nº 0039077-25.2012.4.01.3300/SP, proferida pela Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Relatora: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, publicado no Diário da Justiça em 17 de julho de 2015.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PIS/COFINS. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. BASE DECÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS E ISS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CUSTAS. AGRAVO RETIDO NÃO CONHECIDO.

1. Não se conhecerá do agravo retido se a parte não requerer expressamente sua apreciação pelo Tribunal nas razões ou na resposta da apelação (CPC, art. 523, § 1º).
2. O Pleno do STF (RE nº 566.621/RS), sob o signo do art. 543-B/CPC, que concede ao precedente extraordinária eficácia vinculativa que impõe sua adoção em casos análogos, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005, considerando aplicável a prescrição quinquenal às ações repetitórias ajuizadas a partir de 09/JUN/2005.
3. Consoante entendimento firmado no STF, é inconstitucional a ampliação do conceito de faturamento, previsto no art. 3º, caput, § 1º, da Lei 9.718/1998 (repercussão geral no RE 585.235/MG).
4. "O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento". (RE 240785, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014, DJe-246 DIVULG 15-12-2014 PUBLIC 16-12-2014 EMENT VOL-02762-01 PP-00001).
5. O raciocínio adotado para exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é cabível para também excluir o ISS.
6. Quanto à compensação, o Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos recursos repetitivos, firmou o entendimento de que a lei que rege a compensação tributária é a vigente na data de propositura da ação, ressalvando-se, no entanto, o direito de o contribuinte proceder à compensação dos créditos pela via administrativa, em conformidade com as normas posteriores. Precedente (REsp nº 1.137738/SP - Rel. Min. Luiz Fux - STJ - Primeira Seção - Unânime - DJe 1º/02/2010). Aplicável, ainda, o disposto no art. 170-A do CTN.<sup>31</sup>

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

1. Consolidada a jurisprudência da Suprema Corte, a quem cabe o exame definitivo da matéria constitucional, no sentido da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme RE 240.785, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJE 16/12/2014.
2. Cumpre acolher, pois, a orientação da Turma, firmada a propósito do ISS e ICMS.
3. Agravo de instrumento desprovido.<sup>32</sup>

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO DEFERIDA.

1. A base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, compreendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação e classificação contábil, ou seja, a receita bruta da venda de bens e serviços, nas operações em conta própria ou alheia, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica (art. 1º, caput e § 1º, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, editadas na vigência da Emenda Constitucional nº 20/98).
2. O Supremo Tribunal Federal, em julgamento ainda não encerrado (RE nº 240.785-2/MG), vem entendendo pela configuração da violação ao art. 195, I, da CF, ao fundamento de que a base de cálculo da COFINS somente pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços, ou seja, sobre a riqueza obtida com a realização da operação, e não sobre ICMS, que constitui ônus fiscal e não faturamento (Informativo nº 437, do STF).

<sup>31</sup> Agravo Retido em Apelação Cível nº 0020567-09.2013.4.01.3500, proferida pela Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Relatora: Desembargadora Federal Ângela Catão, publicado no Diário da Justiça em 27 de maio de 2016.

<sup>32</sup> Agravo de Instrumento nº 0003841-22.2016.4.03.0000, proferida pela Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Relator: Juiz Federal convocado Leonel Ferreira, publicado no Diário da Justiça em 13 de maio de 2016.

3. Esse fundamento alcança a contribuição para o PIS, tendo em vista que sua base de cálculo também é o faturamento, compreendido como sinônimo de receita bruta.
4. O mesmo entendimento aplica-se ao ISS, na medida em que este imposto, cuja instituição compete aos Municípios (art. 156, III, da Constituição Federal), não configura receita do sujeito passivo das contribuições sociais previstas no art. 195, I, 'b', da Carta Magna.
5. A impetrante faz jus à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS e COFINS sobre a parcela correspondente ao ISS, no período dos cinco anos que antecedem a propositura desta ação, cuja regência será da lei em vigor na data do encontro das contas e não a lei da data do surgimento dos créditos, a partir do trânsito em julgado da sentença. (...)<sup>33</sup>

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ISS. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. PRECEDENTE DO STF.

- Quando do julgamento do RE 566.621-RS, Rel. Min. Ellen Gracie, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar n. 118/05 na parte em que determina sua aplicação às ações e pedidos administrativos de repetição de indébito protocolados antes de sua vigência, reconhecendo não haver nenhuma inconstitucionalidade em sua aplicação aos indébitos pagos anteriormente, mas que não tenham sido objeto de pedido de repetição, na via administrativa ou judicial, até 09/06/2005. In casu, tendo a presente demanda sido proposta em 16.12.2015, quando em vigor a Lei Complementar nº 118/05, há de se reconhecer a compensação das parcelas que foram recolhidas no quinquênio anterior ao ajuizamento da ação.

- O STF, em 08.10.2014, à maioria, julgou o RE nº 240785-MG, da Relatoria do Min. Marco Aurélio, entendendo que o valor retido a título de ICMS não pode ser incluído na base de cálculo da COFINS, sob pena de violar o art. 195, I, b, da CF/88. Relativamente à exclusão do ISS da base de cálculo das referidas exações há de se utilizar analogicamente os argumentos expendidos quando da análise da matéria pertinente à não inclusão do ICMS.

- As alterações ocorridas nas nºs Leis 10.637/02 e 10.833/03, perpetradas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, com a vigência a partir de 1º de janeiro de 2015, não se coadunam com a interpretação dada pelo colendo STF, que entende ser incabível a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, tendo em vista que tais valores não adentram nos cofres do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei.

- Assegurado o direito de se excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS o montante relativo ao ISS. Reconhecido o direito à compensação dos valores que foram indevidamente recolhidos com tributos da mesma espécie, corrigidos pela taxa SELIC, respeitada a limitação do art. 170-A do CTN.

- Apelação e remessa desprovidas.<sup>34</sup>

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS e ISS. BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS. NÃO INCLUSÃO.

1. Incabível a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS, tendo em vista que o faturamento compreende o valor obtido com a operação (negócio jurídico) devenda de mercadorias e prestação de serviços, somente cabendo nesse conceito aquilo que de fato adentra nos cofres do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei. Assim, o ICMS representa um ganho não do contribuinte, mas sim do estado federado, que detém a competência de instituí-lo e cobrá-lo. Precedente do STF: Pleno, RE nº 240785/MG, rel. Min. Marco Aurélio, Dje 16/12/2014. Aplicação analógica da decisão para o caso em tela, em que se discute também a incidência das aludidas contribuições sobre o ISS.

2. Apelação e remessa necessária desprovidas.<sup>35</sup>

<sup>33</sup> Apelação Cível nº 0001548-39.2012.4.03.6105/SP, proferida pela Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Relator: Juiz Federal convocado Ciro Brandani, publicado no Diário da Justiça em 30 de julho de 2014.

<sup>34</sup> Apelação Cível nº 08042346320144058200, proferida pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Relator: Rubens de Mendonça Canuto, Data do Julgamento em 17 de março de 2016.

Portanto, considerando a natureza constitucionalmente delineada para o “ICMS”, “ISS” e “IPI”, tais impostos não poderiam ser considerados faturamento (ou receita bruta) das pessoas jurídicas; a uma, porque representam receita dos Tesouros Estaduais, Municipais e da União, respectivamente; e, a duas, pois a pessoa jurídica, funciona como mero agente arrecadador do fisco, uma vez que apenas recolhe o valor do tributo para, depois, transferi-lo integralmente ao Tesouro Municipal, no caso do “ISS”. Logo, quem fatura o “ICMS”, o “ISS” e o “IPI” são os Estados, os Municípios e a União, nesta ordem, e não as pessoas jurídicas.

Sob um outro aspecto, é certo que receber dinheiro sempre foi entendido, pelo menos na recente história da tributação, como sendo um signo presuntivo de capacidade contributiva, tendo, portanto, sido frequentemente eleito como hipótese de incidência tributária.

O ato de receber dinheiro implica sempre *movimentação financeira*, sob a forma de um *ingresso* para quem recebe. Se esse ingresso decorrer da atividade mercantil da sociedade, será considerado *faturamento*. Se ocorrer a título definitivo, sem qualquer obrigação como contrapartida, ele será uma *receita*. E se, no decurso de algum lapso temporal predeterminado, o somatório das receitas for superior à soma das despesas incorridas para a geração daquelas, tais receitas terão gerado *lucro*.

Esses quatro fatos jurídicos – a mera movimentação financeira, o faturamento, a receita e o lucro – são previstos pela nossa Constituição como hipóteses de incidências tributárias de contribuições previdenciárias, a extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, o “PIS”, a “COFINS” e a Contribuição Social sobre o Lucro.

A partir do momento em que a própria Constituição Federal de 1988 distingue claramente cada uma dessas bases impositivas, não pode o legislador infraconstitucional pretender confundi-las, de modo a tributar receita como se lucro fosse ou o mero ingresso como se fosse receita ou faturamento.

Com efeito, o conceito de faturamento está restrito aos valores que ingressam nos cofres da empresa a título de contraprestação pela prestação de serviços. O “ISS”, por ser um tributo indireto, é acrescentado ao valor da prestação do serviço e repassado aos Municípios. Como não faz parte da remuneração da atividade da empresa, o “ISS” não integra o seu faturamento.

Contudo, não é só. A inclusão do “ISS” nas bases impositivas do “PIS” e da “COFINS” ofende frontalmente o Princípio da Imunidade Recíproca, insculpido na

---

<sup>35</sup> Apelação Cível nº 08086676720154058300, proferida pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Relator: Rubens de Mendonça Canuto, Data do Julgamento em 29 de abril de 2016.

Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso IV, alínea “a”, conforme demonstrado a seguir.

#### 4.2 O Artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988

O princípio da imunidade recíproca, previsto no artigo supramencionado da atual Constituição Federal impede a cobrança de tributo federal (“PIS” e “COFINS”) sobre tributo municipal (“ISS”), e vice-versa. Em sentido análogo julgou o Supremo Tribunal Federal, ao vedar a cobrança do “ICMS” (tributo estadual) sobre contribuições devidas aos extintos “IAA” - Instituto do Açúcar e do Alcool e “IBC” – Instituto Brasileiro do Café (tributos federais), nas saídas de açúcar e café, cabendo mencionar o voto então proferido pelo ilustre Ministro Celso de Mello, *in verbis*:

**Tenho para mim, em consequência, que assiste às empresas exportadoras de café em grão, nas operações efetuadas para o Exterior, o direito de pagarem o ICM, tomando-se como base de cálculo apenas o valor líquido faturado, dele excluído – por força do princípio constitucional da imunidade tributária recíproca – o quantum pertinente à quota da contribuição, devida e arrecadada pelo IBC.**

O Estado-membro, limitado constitucionalmente em sua competência impositiva, não pode exigir, para efeito do pagamento do ICM, a inclusão, em sua respectiva base de cálculo, do valor da quota de contribuição a que se refere o Decreto-Lei nº 2.295/86, pela relevante circunstância de que, constituindo, essa contribuição, receita da União Federal, restaria vulnerada, acaso atendida semelhante pretensão fiscal da Fazenda do Estado, a norma consubstanciada na Lei Fundamental que, consagrando o princípio da imunidade tributária recíproca, veda aos entes públicos a instituição de quaisquer impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros.<sup>36</sup> [Grifos não constam do original]

Nesse sentido, ainda, cabe destacar trecho de voto do Ilustre Ministro Paulo Brossard, proferido nos autos do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 136.878/SP, no qual a Fazenda do Estado de São Paulo se insurgia contra a exclusão da contribuição devida ao “IBC” da base de cálculo do “ICMS”:

Como renda da União, não pode servir de base de cálculo para outro tributo, cuja cobrança importaria em infração à regra da imunidade recíproca; o valor da quota da contribuição, devida é arrecadada pela União, é receita desta e desse modo não pode figurar na base de cálculo de imposto estadual e deve ser excluída do valor tributado. Segundo o saudoso Ministro SOARES MUÑOZ, **a Constituição não quer que as rendas dos entes públicos – União, Estados, Municípios – sirvam de base de cálculo a impostos** e quando excepciona este princípio o faz de maneira expressa.<sup>37</sup> [Grifos não constam do original]

<sup>36</sup> Agravo Regimental no Agravo de Instrumento no Recurso Extraordinário nº 136.228/SP, proferida pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Celso de Mello, publicado no Diário da Justiça em 04 de outubro de 1991

<sup>37</sup> Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 136.878/SP, proferida pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Ministro Paulo Brossard, julgado em 30 de março de 1992.

Sendo assim, é forçoso concluir que a cobrança do “PIS” e da “COFINS” sobre receita tributária dos Estados e dos Municípios implica flagrante e manifesta violação ao artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, razão que reforça ainda mais o argumento para afastar a apuração, pelas empresas em geral, do “PIS” e da “COFINS” levando em conta os valores recebidos a título de “ISS”.

Ademais, e não menos importante, ressalta-se que a atual forma de apuração das bases imponíveis do “PIS” e da “COFINS” afronta, o Princípio da Capacidade Contributiva, presente no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal de 1988, pelos seguintes motivos.

#### 4.3 O Artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal de 1988

A inclusão do “ISS” no montante aferido a título de faturamento ou receita bruta pelas empresas em geral para efeito de cobrança do “PIS” e da “COFINS” viola, ainda, o princípio da capacidade contributiva, pois considera faturamento ou receita o que, em verdade, será destinado aos Municípios. Com isto, distorce a real aptidão dos contribuintes para contribuir, pois dimensiona de forma irreal seu faturamento, que ainda será diminuído pelo repasse do “ISS” aos cofres dos entes públicos municipais.

Com a finalidade de identificar tal capacidade, a Constituição Federal de 1988 traça, inclusive, parâmetros para que a Capacidade Contributiva seja realmente efetiva, é dizer, para que traduza a real aptidão da pessoa para contribuir. Não é outro o sentido do respeito aos “direitos individuais”, “patrimônio”, “rendimentos” e “atividades econômicas do contribuinte”, a que alude o parágrafo primeiro, do artigo 145, da Constituição Federal de 1988.

Neste sentido, é a decisão proferida pela então Juíza Federal Regina Helena Costa, em caso semelhante, mas em tudo aplicável à hipótese ora debatida, *in verbis*:

(...) Não obstante o teor da Súmula nº 94 do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, proferida na apreciação de tese semelhante a presente – inclusão do ICM na base de cálculo do FINSOCIAL – segundo a qual a parcela relativa àquele tributo integra a base de cálculo desta contribuição, ousou divergir desse entendimento.

**Isto porque, como, logicamente, as empresas não faturam impostos, a base de cálculo da contribuição para o financiamento da seguridade social, instituída pela Lei Complementar nº 70/91, não pode ser por eles integrada, sob pena de, inclusive, vulnerar-se o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, C.R.).**

**Com efeito, um dos requisitos da capacidade contributiva do sujeito passivo a ser considerada é a efetividade; em outras palavras, a capacidade contributiva considerada na hipótese de incidência tributária deve ser real, concreta e não**

**meramente presumida ou fictícia** (Cf. grafei em ‘Princípio da Capacidade Contributiva’, 2ª ed., Malheiros Editores, 1996, p. 83).

**Se assim é, incluir-se na base de cálculo elemento que não reflete a capacidade econômica do sujeito – no caso, valor de imposto – é distorcer a dimensão de sua efetiva aptidão para contribuir, inchando-a e acarretando, conseqüentemente, aumento indevido de carga tributária.**

Distinguem-se, perfeitamente, a receita da empresa, da receita tributária e, desse modo, a mesma exação não pode ser qualificada como das duas naturezas. **Portanto, sendo inegável a natureza tributária da receita proveniente do ICMS, o montante correspondente a esse imposto não pode integrar o faturamento da empresa.**

(...)

Lembre-se, por derradeiro, que o legislador tributário exclui, expressamente, da base de cálculo da contribuição em tela, a parcela correspondente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 2º, parágrafo único, alínea ‘a’, da LC nº 70/91).

Ora, inexistente justificativa para a existência de tratamento distinto para esses impostos, no tocante à base de cálculo da contribuição instituída pela Lei Complementar nº 70/91, pois ambos são tributos de estrutura semelhante, indiretos, não integrando o faturamento ou as receitas das empresas.

**Destarte, entendendo incabível a inclusão da parcela do ICMS na base de cálculo da COFINS.**<sup>38</sup> [Grifos não constam do original]

Assim, incluir na base de cálculo das contribuições (“COFINS” ou do “PIS”) elementos (“ISS”) que não refletem a capacidade econômica do sujeito passivo, pois que destinados a terceiros (Municípios), constitui aumento indevido da carga tributária, refletindo em nítida prática de ato coator e o ferimento explícito ao princípio da capacidade contributiva.

Por fim, e não menos importante, a tese de inconstitucionalidade defendida no presente trabalho viola diversos outros artigos da atual Constituição Federal que, juntos, formam os princípios constitucionais do Pacto Federativo (artigos 150, parágrafo 6º e 151, inciso III) e da Uniformidade Tributária (artigo 151, inciso I).

É o que se passa a demonstrar.

#### **4.4 A afronta ao princípio do pacto federativo e da uniformidade tributária**

Como se não bastasse todo o exposto, a inclusão do “ISS” na base de cálculo do “PIS” e da “COFINS” é também inconstitucional por afrontar os princípios constitucionais do Pacto Federativo e da Uniformidade Tributária.

Isto porque os artigos 153, 155 e 156 todos da atual Constituição Federal repartem as competências tributárias entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, fazendo com que, salvo expressas exceções, nenhum ente federado possa interferir na

<sup>38</sup> Mandado de Segurança nº 95.0046457-8, proferida pela 14ª Vara Federal Cível da Capital – SP, Impetrante: Cartonagem Flor de Maio S/A e Impetrado: Delegado da Receita Federal em São Paulo – Sul; julgado em 12 de janeiro de 1999.

competência tributária do outro, sob pena de violação da autonomia financeira. Tal proibição está prevista no parágrafo 6º<sup>39</sup>, em conjunto com o artigo 151, inciso III<sup>40</sup>, ambos da Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, caso o “ISS” integrasse a base de cálculo da Contribuição para o “PIS” e da “COFINS”, os Estados e os Municípios estariam interferindo na incidência de tais contribuições sociais, que, por força do artigo 149 da atual Lei Maior, são de competência exclusiva da União. Bastaria a alteração da alíquota do “ISS”, ou mesmo a concessão de isenção ou diferimento, para que houvesse alteração nos valores da Contribuição do “PIS” e da “COFINS” devidos.

A inclusão do “ISS” na base de cálculo da Contribuição para o “PIS” e da “COFINS” ainda ofende o princípio constitucional da uniformidade tributária. Ao permitir que os referidos impostos integrem a base de cálculo das citadas contribuições sociais, o montante a ser recolhido a título da Contribuição para o “PIS” e da “COFINS” estaria subordinado à alíquota de um tributo municipal fazendo com que duas empresas idênticas instaladas em Municípios diferentes recolhessem essas contribuições sociais em montantes divergentes, o que contrariaria o artigo 151, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

É necessário ressaltar que o princípio da Uniformidade Tributária também tem como fundamento os mencionados princípios da Igualdade (artigo 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988) e da Capacidade Contributiva (artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal de 1988), que têm por objetivo evitar que contribuintes em situação equivalente tenham tratamento desigual em relação aos tributos federais.

Por fim, faz-se necessário ainda observar que o fato de um tributo integrar a base de cálculo de outro tributo é uma exceção, cujas hipóteses devem sempre estar expressamente previstas na Magna Carta, como é o caso das hipóteses do “ICMS” integrar a sua própria base de cálculo (artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “i”, da Constituição Federal de 1988) e do “IPI” integrar a base de cálculo do “ICMS” (artigo 155, §2º, inciso XI, da Constituição Federal de 1988).

Por todo o acima exposto, é imperioso concluir que englobar o valor do “ISS” nas apurações do “PIS” e da “COFINS” é flagrantemente inconstitucional e deve ser repellido –

---

<sup>39</sup> Art.150. (...) §6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual, ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII.

<sup>40</sup> Art. 151. É vedado à União: (...) III- instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. (...).



assim como foi em diversos julgamentos<sup>41</sup> do Supremo Tribunal Federal com relação ao “ICMS” – quando ocorrer o julgamento do *leading case* na Suprema Corte – o Recurso Extraordinário nº 592.616/RS (tema 118).

---

<sup>41</sup> Com destaque para o recente julgado do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR (tema 69), onde se definiu a tese de que o “ICMS” não compõe a base de cálculo do “PIS” e da “COFINS”.

## 5 CONCLUSÃO

Em conclusão ao presente trabalho monográfico, ratifica-se a tese que foi amplamente defendida ao longo dos capítulos anteriores, qual seja, acerca da evidente inconstitucionalidade da inclusão do “ISS” na base de cálculo do “PIS” e da “COFINS”.

Por mais que a União Federal busque ampliar o âmbito de incidência das contribuições sociais, dado seu atual caráter de viés muito mais arrecadatório do que efetivamente social, limites não de ser impostos pela legislação e judiciário, seja no plano fático ou jurídico.

As contribuições sociais, em especial o “PIS” e a “COFINS”, se mostraram, ao longo de sua recente história, como o maior mecanismo de financiamento da União Federal. A desobrigação da mesma em ter que partilhá-las com os demais entes da federação, tal como realiza com os impostos que arrecada, tornam as contribuições sociais figuras recorrentes de alterações legislativas que buscam majorá-las e, por conseguinte, de embates judiciais.

O posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à extensão dos conceitos de faturamento e receita – base de cálculo do “PIS” e da “COFINS” – é fundamental para se constatar que a parcela do “ISS” jamais poderia ser incluída na base impositiva das referidas contribuições, sob pena de frontal violação aos mais diversos artigos da Constituição Federal de 1988.

Atribuir ao conceito de faturamento/receita o valor relativo ao recolhimento do “ISS” é violentar a realidade econômica do empresariado brasileiro, bem como deprevar conceitos relativos ao campo do direito civil, do empresarial e do financeiro, tributando como faturamento aquilo que na realidade sabe não o ser.

Para se entender um novo aporte como faturamento/receita, o mesmo deve compor o patrimônio do contribuinte, acrescendo-o. Veja-se que o valor do “ISS” é tido como mero ingresso, pois possui caráter de transitoriedade no balanço contábil da empresa, não agregando ao seu patrimônio, conferindo ao empresário, contribuinte de direito da exação, o dever de “retenção” e repasse aos fiscos municipais.

Entender na esteira do fisco, significa confundir o fato gerador e a base de cálculo do tributo, e promover uma leitura da constituição federal, que limita os conceitos de receita/faturamento, a partir da legislação infraconstitucional, conferindo guarida a todo tipo de abuso interpretativo que possa ser ocasionado. Ou seja, significa subverter a ordem jurídica, interpretando as Leis da base para o topo da pirâmide normativa brasileira.

Caso a tese da inconstitucionalidade da inclusão do “ISS” na base de cálculo da Contribuição ao “PIS” e da “COFINS” venha a prevalecer perante o Supremo Tribunal

Federal com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.616/RS, significaria, em última instância, uma reafirmação do princípio basilar da segurança jurídica, haja vista que os antigos posicionamentos sobre a matéria sempre foram de ampla discussão, ainda mais sob a égide da nova constituição federal.

Por fim, a confirmação dessa inconstitucionalidade pela Suprema Corte brasileira reforçaria, ainda mais, a confiança dos contribuintes no poder judiciário nacional, o que é fundamental para a manutenção do pacto federativo como um todo.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva. 2009.
- BRASIL. *Recurso Extraordinário nº 556.664*, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Brasília, Julgado em 12 jul. 2008.
- BRASIL. *Ação Rescisória nº 1605*, Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Eros Roberto Grau, Julgado em 26 mar. 2009.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 70/91*. Presidência da República. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm)>. Acesso em 01 nov. 2017.
- BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Presidência da República. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 07 nov. 2017.
- BRASIL. *Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF*, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Moreira Alves, julgado em 1 de dezembro de 1993.
- BRASIL. *Recurso Extraordinário nº 357.950/RS*, Relator: Ministro Marco Aurélio Mello, julgado em 09 nov. 2005.
- BRASIL. *Lei nº 10.637/02*. Presidência da República. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em 02 nov. 2017.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 116/03*. Presidência da República. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em 15 nov. 2017.
- BRASIL. *Recurso Extraordinário nº 107.392/RS*, Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Neri da Silveira, publicado no Diário da Justiça em 13 dez. 1991.
- BRASIL. *Recurso Extraordinário nº 1.021.180/SC*, Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Edson Fachin, publicado no Diário de Justiça em 09 mar. 2017.
- BRASIL. *Apelação Cível nº 0001548-39.2012.4.03.6105/SP*, Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Relator: Juiz Federal convocado Ciro Brandani, publicado no Diário da Justiça em 30 jul. 2014.
- BRASIL. *Recurso Extraordinário nº 103.924/SP*, Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Aldir Passarinho, publicado no Diário da Justiça em 06 dez. 1985.
- BRASIL. *Apelação em Mandado de Segurança nº 0039077-25.2012.4.01.3300/SP*, Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Relatora: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, publicado no Diário da Justiça em 17 jul. 2015.

BRASIL. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento no Recurso Extraordinário nº 136.228/SP*, Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Celso de Mello, publicado no Diário da Justiça em 04 out. 1991.

BRASIL. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 136.878/SP*, Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Paulo Brossard, julgado em 30 mar. 1992.

BRASIL. *Agravo de Instrumento nº 0003841-22.2016.4.03.0000*, proferida pela Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Relator: Juiz Federal convocado Leonel Ferreira, publicado no Diário da Justiça em 13 de maio de 2016.

BRASIL. *Apelação Cível nº 08086676720154058300*, proferida pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Relator: Desembargador Federal Rubens de Mendonça Canuto, julgado em 29 abr. 2016.

BRASIL. *Agravo Retido em Apelação Cível nº 0020567-09.2013.4.01.3500*, proferida pela Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Relatora: Desembargadora Federal Ângela Catão, publicado no Diário da Justiça em 27 de maio de 2016.

BRASIL. *Apelação Cível nº 08042346320144058200*, proferida pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Relator: Rubens de Mendonça Canuto, julgado em 17 mar. 2016.

BRASIL. *Mandado de Segurança nº 95.0046457-8*, 14ª Vara Federal Cível da Capital – SP, Impetrante: Cartonagem Flor de Maio S/A e Impetrado: Delegado da Receita Federal em São Paulo – Sul; julgado em 12 jan. 1999.

FERRAREZI, Renata Soares Leal; CARLETO, Benedita Bernardes Nepomuceno. *Cofins e PIS/Pasep: Modalidades de Contribuição e Aspectos Práticos dessas Incidências*. São Paulo: Lex Editora, 2005.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Contribuições e Custeio da Seguridade Social*. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2007.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, Contribuições Sociais “Gerais” e a Integridade Do Sistema Tributário Brasileiro. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* – v. 6. São Paulo: Dialética, 2002.

TORRES. Ricardo Lobo. *A Não-Cumulatividade no PIS/COFINS*. In: FISCHER, Otávio Campo; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *PIS – COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.