

## VOTO

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: A controvérsia jurídica ora em julgamento consiste em definir se se revela compatível ou não, com o modelo constitucional a inclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, na base de cálculo das contribuições referentes à COFINS e ao PIS, instituídas pela União Federal para financiamento da seguridade social.

Ao participar, em 15/03/2017, no Plenário desta Suprema Corte, do julgamento do RE 574.706/PR, Rel. Min. CARMEN LÚCIA, em sede de repercussão geral, expendi observações que, por igualmente aplicáveis à espécie ora em exame, revelam-se necessárias e indissociáveis do tema em causa, que se referem às delicadas relações entre o poder impositivo do Estado e os direitos e garantias de índole legal e constitucional que compõem, em nosso sistema normativo, o estatuto do contribuinte.

Tenho enfatizado, em diversos votos que já proferi no Supremo Tribunal Federal, que os poderes do Estado, em nosso sistema constitucional, são essencialmente definidos e limitados pela própria Carta Política, “*E a Constituição foi feita para que esses limites não sejam mal interpretados ou esquecidos*” (HUGO L. BLACK, “*Crença na Constituição*”, p. 39, 1970, Forense).

Uma Constituição escrita – já o afirmei nesta Suprema Corte (RTJ 146 /707-708, Rel. Min. CELSO DE MELLO) – não configura mera peça jurídica, nem representa simples estrutura de normatividade, nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações.

Todos os atos estatais que repugnem à Constituição expõem-se à censura jurídica – dos Tribunais, especialmente – porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade, considerada a posição de eminência da Lei Fundamental da República, como já decidiu esta Corte (ADI 2.215- -MC /PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.) e consoante adverte o magistério da doutrina (MARCELO REBELO DE SOUSA, “*O Valor Jurídico do Acto Inconstitucional*”, vol. I/77, 1988, Lisboa; MARCELO NEVES, “*Teoria da*

**Inconstitucionalidade das Leis** ", p. 68/85, 1988, Saraiva; JOSÉ AFONSO DA SILVA, " **Curso de Direito Constitucional Positivo** ", p. 54/58, item n. 15, 15<sup>a</sup> ed., 1998, Malheiros; OSWALDO LUIZ PALÚ, " **Controle de Constitucionalidade** ", p. 75/76, 1999, RT; ALFREDO BUZAID, " **Da Ação Direta de Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Brasileiro** ", p. 132, item n. 60, 1958, Saraiva; RUY BARBOSA, " **Comentários à Constituição Federal Brasileira** ", vol. IV/135 e 159, coligidos por Homero Pires, 1933, Saraiva; ALEXANDRE DE MORAES, " **Jurisdição Constitucional e Tribunais Constitucionais** ", p. 270, item n. 6.2.1, 2000, Atlas; ELIVAL DA SILVA RAMOS, " **A Inconstitucionalidade das Leis** ", p. 119 e 245, itens ns. 28 e 56, 1994, Saraiva; OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, " **A Teoria das Constituições Rígidas** ", p. 204/205, 2<sup>a</sup> ed., 1980, Bushatsky, v.g. ).

É por esse motivo que a Constituição traduz documento político-jurídico da maior importância , cuja superioridade impõe-se à observância de todos, notadamente daqueles que exercem o poder político, destinando-se a proteger as liberdades, a tutelar os direitos e a inibir os abusos do Estado e daqueles que em seu nome atuam.

Torna-se essencial proclamar , por isso mesmo , que a Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos nem ao império dos fatos e das circunstâncias . A supremacia de que ela se reveste – enquanto for respeitada – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades jamais serão ofendidos . Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa , magna e eminente , de velar por que essa realidade não seja desfigurada.

Se é certo , de um lado, como assevera ALEXANDER HAMILTON (" *The Federalist Papers* ", n. 78), que o Poder Judiciário " will always be the least dangerous to the political rights of the Constitution ", não é menos exato reconhecer , de outro, que a prática da jurisdição constitucional, quando provocada por aqueles atingidos pelo arbítrio, pela violência, pela omissão ou pelo abuso governamentais, não pode ser considerada um gesto de indevida interferência da Suprema Corte na esfera orgânica dos demais Poderes da República.

Nesse contexto , incumbe aos magistrados e Tribunais, notadamente aos Juízes da Corte Suprema do Brasil , o desempenho dos deveres que lhes são

inerentes, **entre os quais avultam**, por seu **inquestionável** relevo, **o de velar** pela integridade dos direitos fundamentais de todas as pessoas, **o de repelir** condutas governamentais abusivas, **o de conferir** prevalência à essencial dignidade da pessoa humana **e o de neutralizar** qualquer ensaio de opressão estatal.

O Supremo Tribunal Federal **possui** a exata percepção dessa realidade **e tem**, **por isso mesmo**, **no desempenho** de suas funções, **um grave compromisso** na preservação da intangibilidade da Constituição que nos governa a todos, **sendo o garante** de sua integridade, **impedindo que razões de pragmatismo governamental ou de mera conveniência** de grupos, instituições ou estamentos **prevaleçam e deformem** o significado da própria Lei Fundamental da República.

**Torna-se de vital importância reconhecer**, bem por isso, que o Supremo Tribunal Federal – **que é o guardião da Constituição** **por expressa delegação do poder constituinte** – **não pode renunciar** ao exercício desse encargo, pois, **se** a Suprema Corte **falhar** no desempenho da **gravíssima** atribuição que lhe foi outorgada, **a integridade** do sistema político, **a proteção** das liberdades públicas, **a estabilidade** do ordenamento normativo do Estado, **a segurança** das relações jurídicas **e a legitimidade** das instituições da República **restarão** profundamente comprometidas.

**Nenhum** dos Poderes da República **pode submeter** a Constituição **a seus próprios desígnios**, **ou** a manipulações hermenêuticas, **ou**, **ainda**, a avaliações discricionárias **fundadas em razões de conveniência política ou de pragmatismo institucional**, **eis que** a relação **de qualquer** dos Três Poderes com a Constituição **há de ser**, necessariamente, **uma relação de incondicional respeito**, sob pena de juízes, legisladores e administradores **converterem** o alto significado do Estado Democrático de Direito **em uma promessa frustrada pela prática autoritária do poder**.

**Nada compensa** a ruptura da ordem constitucional, **porque nada recompõe os gravíssimos efeitos** que derivam **do gesto de infidelidade** ao texto da Lei Fundamental.

**Tenho salientado**, bem por isso, **em diversas decisões que proferi** no Supremo Tribunal Federal (**RTJ 144/435-436**, Rel. Min. CELSO DE MELLO – **RE 428.354/RS**, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.), **que os desvios**

inconstitucionais do Estado no exercício do seu poder de tributar geram , na ilegitimidade desse comportamento do aparelho governamental , efeitos perversos , que, ao projetarem-se nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, deformam os princípios que estruturam a ordem jurídica, subvertem as finalidades do sistema normativo e comprometem a integridade e a supremacia da própria Constituição da República.

Cumpre assinalar , por isso mesmo , que o caso ora em exame justifica , plenamente , que se reiterem tais asserções, pois é necessário advertir que a prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais , venha a conduzir à destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional.

A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal repudia pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, ao divorciarem-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, buscam impor ao contribuinte um estado de submissão tributária absolutamente inconvivente com os princípios que informam e que condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito , a ação das instâncias governamentais.

Bem por isso , tenho enfatizado a importância de o exercício do poder tributário, pelo Estado , submeter-se , por inteiro , aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui , em favor dos contribuintes , decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente , as diversas espécies tributárias existentes.

O fundamento do poder de tributar – tal como tem sido reiteradamente enfatizado pela jurisprudência desta Suprema Corte ( RE 168.095/MG, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g. ) – reside , em essência , no dever jurídico de estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República.

Impende relembrar , neste ponto , consideradas as observações que venho de fazer, a clássica advertência de OROSIMBO NONATO, consubstanciada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal ( RE 18.331/SP ) , em acórdão no qual aquele eminentíssimo e saudoso Magistrado

acentuou, de forma particularmente expressiva, à maneira do que já o fizera o Chief Justice JOHN MARSHALL no julgamento, em 06/03/1819, do célebre caso “ *McCulloch v. Maryland* ”, que “ o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir ” ( RF 145/164 – RDA 34/132), eis que – como relembra BILAC PINTO em conhecida conferência sobre “ Os Limites do Poder Fiscal do Estado ” ( RF 82/547- -562, 552 ) – essa extraordinária prerrogativa estatal traduz, em essência, “ um poder que somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade ” ( grifei ).

Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembadas da existência, em nosso sistema jurídico, de um verdadeiro “ estatuto constitucional do contribuinte ”, consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado ( Pet 1.466/PB , Rel. Min. CELSO DE MELLO, “ in ” Informativo/STF nº 125), culminam por asfixiar, arbitriariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (“ *The power to tax is not the power to destroy while this Court sits* ”), em “ dictum ” segundo o qual, em livre tradução, “ o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema ”, proferidas, ainda que como “ *dissenting opinion* ”, no julgamento, em 1928, do caso “ *Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox* ” (277 U.S. 218).

É por isso que não constitui demasia reiterar a advertência de que a prerrogativa institucional de tributar que o ordenamento positivo reconhece ao Estado não lhe outorga o poder de suprimir ( ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos (ou ilicitudes) cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais.

Assentadas tais premissas, passo a apreciar o litígio constitucional em exame.

Como resulta claro dos autos, a controvérsia instaurada na presente causa concerne à discussão em torno da possibilidade constitucional de incluir-se, ou não, na base de cálculo do PIS e da COFINS o valor correspondente ao ISS.

Não se desconhece, Senhor Presidente, considerados os termos da discussão em torno das noções conceituais de faturamento e de receita, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, 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, para definir ou limitar competências tributárias, o que justificou, p. ex., em face do que dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional, a formulação por esta Corte Suprema, no exercício de sua jurisdição constitucional, do enunciado constante da Súmula Vinculante nº 31, cujo teor, resultante de “reiteradas decisões sobre matéria constitucional” (CF, art. 103-A, “caput”), possui o seguinte conteúdo:

“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

Vê-se, pois, para efeito de definição e identificação do conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, que o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, “faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial (...)” (ALIOMAR BALEIRO, “Direito Tributário Brasileiro”, p. 687, item n. 2, obra atualizada pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11ª ed., 1999, Forense – grifei), razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar a definição que aos institutos é dada pelo direito privado, sem que isso envolva interpretação da Constituição conforme as leis, sob pena de prestigiar-se, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva de lei em sentido formal, consoante adverte autorizado magistério doutrinário (GILBERTO DE ULHÔA CANTO, “in” Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13/493, 1989, Resenha Tributária; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, “O ISS sobre a Locação de Bens Móveis”, “in” Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 28/7-11, 8-9).

O eminente Ministro MARCO AURÉLIO, ao proferir substancioso voto como Relator do RE 240.785/MG, enfatizou, de modo absolutamente correto, em situação inteiramente assimilável à ora em exame, que não se mostra constitucionalmente possível à União Federal pretender incluir na base de cálculo da COFINS (contribuição social instituída pela União Federal) o valor retido em razão do ICMS (espécie tributária de competência do Estado-membro e do Distrito Federal). E, ao fazê-lo, destacou, em seu voto, os seguintes fundamentos:

*“O que sustenta a recorrente é que o decidido pela Corte de origem discrepa da tipologia do tributo, tal como prevista no artigo 195, inciso I, alínea ‘b’, da Constituição Federal, considerado o teor primitivo do preceito, ou seja, anterior à Emenda Constitucional nº 20 /98, no que, na citada alínea, fez inserir como base de incidência da contribuição devida pelo empregador, juntamente com o faturamento, a receita, utilizando a adjuntiva ‘ou’.*

Há de se examinar, assim, se a conclusão a que chegou a Corte de origem, refutando a defesa sobre a inconstitucionalidade de ter-se a incidência do tributo sobre o ICMS, incluindo este no que se entende como faturamento, conflita, ou não, com o dispositivo constitucional.

A tríplice incidência da contribuição para financiamento da previdência social, a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, foi prevista tendo em conta a folha dos salários, o faturamento e o lucro. As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento hão de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente. Por isso mesmo, esta Corte glosou a possibilidade de incidência da contribuição, na redação primitiva da Carta, sobre o que pago àqueles que não mantinham vínculo empregatício com a empresa, emprestando, assim, ao vocábulo ‘salários’ o sentido técnico-jurídico, ou seja, de remuneração feita com base no contrato de trabalho – Recurso Extraordinário nº 128.519-2/DF. Jamais imaginou-se ter a referência à folha de salários como a apanhar, por exemplo, os acessórios, os encargos ditos trabalhistas resultantes do pagamento efetuado.

Óptica diversa não pode ser emprestada ao preceito constitucional revelador da incidência sobre o faturamento. Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços.

A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar.

*O conceito de faturamento diz com riqueza própria , quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando , por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.*

*Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam , em si, o ICMS . O valor deste revela , isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo.*

*A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins , não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. 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.*

*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 contrario 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.*

*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 .*

*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 duplidade de ônus fiscal a um só título , a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerado , isso sim, um desembolso . " ( grifei )*

*Também nesse mesmo julgamento , o eminente Ministro CEZAR PELUSO foi extremamente preciso , quando observou que " O problema todo é que, neste caso, se trata de uma técnica de arrecadação em que, por isso mesmo, se destaca o valor do ICMS para efeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte . (...) trata-se de um trânsito puramente contábil , significando que isso, de modo algum, compõe o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa, que é o conceito de faturamento (...) " ( grifei ).*

*Igual percepção foi revelada pelo eminente Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, para quem " O faturamento sempre foi entendido pela doutrina, e mesmo pela prática comercial, como a receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. O ICM não integra , a meu juízo, a receita da empresa a nenhum título; ela não integra o valor da operação (...) " ( grifei ).*

*Irrecusável , Senhor Presidente, que o valor pertinente ao ISS , tal como ocorre com o ICMS, é repassado ao Município ( ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular o contribuinte, pelo fato , juridicamente relevante , de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença , por direito próprio , a esse mesmo contribuinte.*

*Inaceitável , por tal razão , que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração , de 02 ( dois ) elementos essenciais :*

- a ) que a incorporação dos valores faça-se positivamente , importando em acréscimo patrimonial; e*
- b ) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo .*

Daí a advertência de autores e tributaristas eminentes, cuja lição, no tema, mostra-se extremamente precisa (e correta) no exame da noção de receita.

Para GERALDO ATALIBA (“Estudos e Pareceres de Direito Tributário”, vol. 1/88, 1978, RT), p. ex., “*O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a 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 o 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*” (grifei).

Também RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (“Fundamentos do Imposto de Renda”, p. 83, item n. II.2, 2008, Quartier Latin) perfilha esse mesmo entendimento, pois acentua que “*as receitas são sempre novos elementos que se agregam ao conjunto patrimonial, ou melhor, são acréscimos de direitos ao patrimônio*”, constituindo, por isso mesmo, “*um ‘plus jurídico’*”, sendo relevante destacar, por essencial, que “*receita é um tipo de ingresso ou entrada no patrimônio da pessoa distinto de outros ingressos ou entradas, embora guarde com todos eles um elemento comum, que é o de se tratar da adição de um novo direito à universalidade de direitos e obrigações que compõem esse patrimônio. Isso significa que toda receita é um ‘plus jurídico’, mas nem todo ‘plus jurídico’ é receita (...)*” (grifei).

Daí a acertada conclusão a que chegou, na análise da noção conceitual de receita, JOSÉ ANTÔNIO MINATEL (“Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação”, p. 100/102, item n. 4, 2005, MP Editora):

“ (...) nem todo ingresso tem natureza de receita, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de ‘definitividade’ da quantia ingressada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê

*momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade , pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea obrigação de igual grandeza. (...).*

.....

*A definitividade do ingresso , aqui registrada como imprescindível para identificar a existência de 'receita', não se refere ao tempo de permanência no patrimônio da pessoa jurídica. Tem a ver com a ' titularidade e disponibilidade ' dos valores ingressados, aferidas pelo título jurídico que acoberta a respectiva operação, ou seja , ingresso definitivo é aquele que adentra o patrimônio do vendedor em contrapartida da mercadoria transferida ao comprador (...), conferindo aos beneficiários remunerados a disponibilidade plena dos valores ingressados, sem qualquer outra condição que possa vincular a eficácia das operações.*

*Portanto, só se pode falar em ' receita ' diante de ingresso a título definitivo no patrimônio da pessoa jurídica , em regra proveniente do esforço pelo exercício da sua específica atividade operacional (...). Portanto, ' receita ' é ingresso qualificado pela sua origem, caracterizando a entrada definitiva de recursos que, ao mesmo tempo, remuneram e são provenientes do exercício da atividade empresarial (...)." ( grifei )*

É por isso que o saudoso Ministro ALIOMAR BALEIRO, em clássica obra (" Uma Introdução à Ciência das Finanças ", p. 152, item n. 14.3, 18<sup>a</sup> ed., 2012, Forense), assinala que são inconfundíveis as noções conceituais de entrada ou ingresso, de conteúdo genérico e abrangente , e de receita, de perfil restrito , que compreende , como espécie que é do gênero " entrada ", o ingresso definitivo de recursos geradores de " incremento " patrimonial, o que permite concluir que o mero ingresso de valores destinados a ulterior repasse a terceiros ( no caso , ao Município ou ao Distrito Federal) não se qualificará , técnica e juridicamente , como receita , para fins e efeitos de caráter tributário.

Cabe relembrar , neste ponto, por extremamente relevante , que o Plenário do Supremo Tribunal Federal bem enfatizou o aspecto que ora venho de referir , como se pode ver de decisão que restou consubstanciada em acórdão assim ementado:

" (...) – *O conceito de receita , acolhido pelo art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil . Entendimento , aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833 /03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS*

/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, ‘independente de sua denominação ou classificação contábil’. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação . A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo , sem reservas ou condições. (...).”

( RE 606.107/RS , Rel. Min. ROSA WEBER – grifei )

Tenho para mim que se mostra definitivo , no exame da controvérsia ora em julgamento, e na linha do que venho expondo neste voto , a doutíssima manifestação do Professor RODRIGO CARAMORI PETRY (“Contribuições PIS/PASEP e COFINS”, p. 312/313, 2009, Quartier Latin), que bem analisou o tema em causa, concluindo , acertadamente , no sentido da inconstitucionalidade da inclusão dos valores pertinentes ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) na base de cálculo da COFINS e do PIS, em razão de os valores recolhidos a título daquela exação municipal (ISS) não se subsumirem à noção conceitual de receita ou de faturamento do contribuinte:

“ Como já demonstramos fartamente ao longo dos tópicos anteriores , as normas de competência legislativa tributária das contribuições COFINS e PIS/PASEP limitam sua incidência ao ‘faturamento’ (receita bruta da venda de mercadorias e/ou de serviços) ou à ‘receita’ (receita total), conforme previsto no art. 195, I, ‘b’, no art. 239 e no art. 149, § 2º, III, ‘a’.

As materialidades descritas como ‘receita’ ou ‘faturamento’ devem ser efetivamente auferidas pela pessoa jurídica sujeita à tributação e sempre devem ser entendidas como ‘riqueza própria’ dos sujeitos passivos , especialmente em obediência ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/1988), que, em sua expressão objetiva, se aplica indubitavelmente às contribuições COFINS e PIS/PASEP.

Assim sendo , agora em se tratando especialmente das empresas prestadoras de serviços , não podem fazer parte da ‘ receita ’ ou do ‘ faturamento ’ tributáveis pelas contribuições COFINS e PIS / PASEP os valores que apenas ingressam contabilmente nos registros da pessoa jurídica prestadora , mas não se incorporam ao seu patrimônio , não

sendo , portanto , fatos reveladores de capacidade contributiva . É o caso , ' v.g. ' , do valor do imposto sobre serviços ( ISS ) , que, sendo ou não destacado nas notas fiscais/faturas que documentam a prestação de serviços, não pode ter seu valor inserido na base de cálculo das contribuições sobre 'faturamento' ou sobre a 'receita' (receita total) .

Sendo um imposto municipal , o ISS possui peculiaridades próprias a depender do que a legislação de cada Município estabelece . Porém podemos adiantar que a Lei Complementar nº 116/2003, fixando diretrizes gerais para os Municípios acerca da instituição e cobrança do ISS, determinou, como contribuinte do imposto, o prestador do serviço, havendo ainda a possibilidade de a legislação própria de cada Município instituir hipóteses de responsabilidade tributária para outrem, desde que pessoa vinculada ao fato gerador (prestação de serviço).

Na prática, entretanto, têm sido cada vez mais comum as legislações municipais determinarem ao tomador do serviço o dever de realizar a retenção do valor do ISS no momento do pagamento pelos serviços recebidos, recolhendo então essa quantia em lugar do contribuinte (prestador do serviço), que por sua vez recebe o valor líquido.

De qualquer forma , sendo, de regra, contribuinte do ISS a empresa prestadora de serviços , ao apurar seu ' faturamento ' – receita bruta dos serviços – , não deve a mesma ser obrigada a incluir , na base de cálculo das contribuições COFINS e PIS/PASEP , o valor do ISS incidente sobre a prestação dos serviços em questão, pois tal valor , cobrado como preço conjuntamente com o efetivo valor dos serviços, corresponde a 'mero ingresso ' recebido (...). " ( grifei )

Essa orientação – que exclui o valor arrecadado do ISS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS – também se reflete no autorizado magistério doutrinário de eminentes tributaristas (AILTON JOSÉ DE ANDRADE JUNIOR e CARLOS RENATO CUNHA, “ Conceito Constitucional de Receita e Faturamento, e a Inclusão de Tributos – STF X STJ ”, “ in ” Revista de Direito Tributário Contemporâneo, vol. 11, p. 12 e 15, itens ns. 3 e 4, 2018, RT online; FABIANA DEL PADRE TOMÉ e LUCAS GALVÃO DE BRITTO, “ A Base de Cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS após a Decisão do RE 574.706/PR: Derivações a partir da Premissa Fixada pelo STF ”, “ in ” Revista dos Tribunais, vol. 980, p. 6 e 7, item n. 4.3, 2017, RT online; HUGO BARROSO UELZE, “ ICMS na Base de Cálculo do PIS-Cofins: Perspectivas Frente ao Recurso Extraordinário nº 574.706/PR ” “ in ” Revista de Estudos Tributários, n. 115, p. 38, item n. 3, 2017, Síntese; RODOLFO GROOPEN e JOÃO MANOEL MARTINS VIEIRA ROLLA, “ A Decisão do STJ Sobre a Tese da não Inclusão do ISSQN (e, por tabela, do

**ICMS) na Base de Cálculo da COFINS e do PIS ”, “ in ”, Os Repetitivos e Súmulas do STF e STJ em Matéria Tributária (“ *Distinguishing* ” e “ *Overruling* ”), organizado por Alexandre Alkmim Teixeira, Frederico Menezes Breyner e Valter de Souza Lobato, p. 178/179, item n. 4, 2017, Editora D’Plácido; BRUNO ZANIM, “ A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins e sua aplicação ao ISS ”, “ in ” Revista Eletrônica MIGALHAS, edição de 08/10/2007, v.g. ), valendo destacar , ante a clareza de seu escólio , a lição de ANDRÉ FELIPE BATISTA DOS SANTOS (“ **ICMS e ISS Exclusão da Base de Cálculo do PIS e da COFINS** ”, “ in ”, Revista Jurídica Consulex, n. 432, p. 45, 2015, Editora Consulex):**

“ Sendo o ISS tributo municipal, conclui-se, logicamente, que ele é receita dos Municípios e, consequentemente, jamais das empresas que o recolhem , assim como o ICMS.

Nesse sentido , repita-se, sendo o ISS produto municipal diverso do faturamento dos contribuintes do PIS e da Cofins, não se pode admitir a sua inclusão na base de cálculo destas contribuições, sob pena de violação ao art. 195, inciso I, alínea ‘b’, da Constituição da República. ” ( grifei )

Cabe ainda registrar que esse entendimento vem sendo acolhido em julgados proferidos por diversos Tribunais judiciários, como se vê da jurisprudência que se formou no âmbito de alguns Tribunais Regionais Federais, notadamente na esfera dos Egrégios TRF/1<sup>a</sup> Região e TRF/3<sup>a</sup> Região :

“ **PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS – COFINS . BASE DE CÁLCULO . INCLUSÃO DO ICMS E DO ISS . NÃO CABIMENTO .**

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

2. A fundamentação utilizada para a não inclusão do ICMS na base da COFINS autoriza , também , sua exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS .

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

4. Remessa oficial de que não se conhece, nos termos do art. 496, § 4º, II, do CPC.

5. Apelação da Fazenda Nacional a que se nega provimento .”

( TRF 1ª Região , 8ª Turma, Apelação em Mandado de Segurança (AMS) nº 0064108-60.2016.4.01.3800, Rel. Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso , julgado em 11/0/2017 – grifei )

“ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXCLUSÃO DO ISS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO.

1. Remessa oficial tida por interposta, com fundamento no art. 14, § 1º, da Lei nº 12.016/09.

2. A possibilidade de modulação dos efeitos do quanto decidido no RE 574.706/PR , em decorrência da pendência do julgamento dos embargos de declaração opostos pela União, não se configura como óbice ao imediato julgamento dos demais processos com a mesma controvérsia, independentemente do seu trânsito em julgado .

3. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 574.706/PR, posicionou-se no sentido da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que o valor retido a título de ICMS não refletiria a riqueza e sim ônus fiscal, e tal entendimento deve ser aplicado ao ISS.

4. O valor retido em razão do ISS não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e a da COFINS, sob pena de violar o art. 195, I, 'b', da CF.

5. Ressalte-se que as alterações promovidas, sejam pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, seja pela Lei nº 12.973/14, não possuem o condão de afastar a aplicação do entendimento proferido no RE 574.706/PR, pois, consoante jurisprudência pacífica do c. STF, o conceito constitucional de receita não comporta a parcela atinente ao ICMS ( entendimento que se estende ao ISS ) e, assim sendo, as contribuições não podem incidir sobre tais parcelas.

6. Reconhecido o direito à compensação pelo regime jurídico vigente à época do ajuizamento (Lei nº 10.637/2002), considerando-se prescritos eventuais créditos oriundos dos recolhimentos efetuados em data anterior aos cinco anos, contados retroativamente do ajuizamento da ação, conforme o disposto no artigo 168 do CTN c/c artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, tendo em vista que o 'mandamus' foi ajuizado em 03/05/2019.

7. Deve a compensação ser realizada nos termos da legislação específica do ente federativo (art. 170, 'caput', do CTN) . Assim, primeiramente, é devida apenas após o trânsito em julgado da decisão (art. 170-A, do CTN). Por sua vez, com o advento da Lei nº 13.670/18 e revogação do parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457/07 , não subsiste , em caráter geral, o óbice à possibilidade da compensação ser realizada com as contribuições previdenciárias . No caso concreto, todavia, deve ser obedecido o regramento contido no art. 26-A da Lei nº 11.457/2007.

8 . Ressalvado o direito de o contribuinte proceder à compensação dos créditos pela via administrativa , em conformidade com as normas posteriores, desde que atendidos os requisitos próprios, nos termos do quanto decidido pelo c. STJ no REsp 1.137.738/SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

9. No caso dos autos, a impetrante almeja a declaração do direito de compensação, bastando apenas a comprovação da qualidade de credora tributária, consoante o entendimento consagrado nos REsp's n. 1.365.095/SP e 1.715.256/SP.

10. As razões do quanto decidido encontram-se assentadas de modo firme em alentada jurisprudência que expressa o pensamento desta turma, em consonância com o entendimento do STF.

11. Apelação não provida e remessa oficial tida por interposta parcialmente provida."

( TRF 3<sup>a</sup> Região , 3<sup>a</sup> Turma, ApCiv – APELAÇÃO CÍVEL – 5002744-97.2019.4.03.6109, Rel. Desembargador Federal NERY DA COSTA JUNIOR , julgado em 23/06/2020, Intimação via sistema DATA: 25/06/2020 – grifei )

“ AGRAVO INTERNO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSUAL CIVIL. PIS/COFINS. ISS. COMPENSAÇÃO : AGRAVO IMPROVIDO.

1. A decisão agravada foi proferida em consonância com o entendimento jurisprudencial do E. STF, do C. STJ e deste Eg. Tribunal, com supedâneo no art. 932, do CPC, inexistindo qualquer ilegalidade ou abuso de poder.

2. O Plenário do E. Supremo Tribunal Federal (STF) , no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706-PR, com repercussão geral reconheceu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte , dessa forma, não pode integrar a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS . Tema nº 69: ‘O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS’.

3 . O entendimento aplicado ao ICMS deve ser estendido ao ISS uma vez que tais tributos apresentam a mesma sistemática de arrecadação .

4 . No caso em concreto , a impetrante carreou aos autos documentos que comprovam a sua condição de credora tributária das exações em questão por meio de documentos (ID nº 3376201, 3376203, 3376205, 3376209 a 3376215), satisfazendo a exigência para fins de compensação .

5. Agravo improvido.”

( TRF 3<sup>a</sup> Região , 4<sup>a</sup> Turma, ApReeNec – APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO – 5000414- -90.2017.4.03.6144, Rel. Desembargador Federal MARCELO MESQUITA SARAIVA , julgado em 22/07/2019, Intimação via sistema DATA: 30/07/2019 – grifei )

Cumpre examinar, finalmente, a questão concernente à pretendida compensação tributária expressamente requerida pela sociedade empresária quando de sua impetração do mandado de segurança, como resulta claro do pedido por ela formulado na petição inicial:

*" (...) c.4 ) em decorrência das circunstâncias acima, reconhecer à imetrante o direito a efetuar a compensação dos valores indevidamente recolhidos, a título de PIS e COFINS sobre ISS, com outros tributos e contribuições federais, nos termos do art. 74, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 10.637/02, ou outra lei que venha a tratar do tema, desde o período-base de novembro de 2001, como demonstrado em anexo, com atualização do indébito pela taxa Selic até a data da efetiva compensação, e ordenando à autoridade coatora que não exija os tributos que, em face da compensação reconhecida, deixarão de ser pagos." ( grifei )*

Embora se trate de matéria infraconstitucional, consequentemente insuscetível de discussão e exame pelo Supremo Tribunal Federal, por envolver controvérsia jurídica excluída do domínio temático do recurso extraordinário, não custa esclarecer que precedentes dos Tribunais, como os do Supremo Tribunal Federal ( RE 516.719/SP, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – RE 1.183.755/RS, Rel. Min. ROBERTO BARROSO) e, também, os do E. Superior Tribunal de Justiça ( Súmula 213/STJ – EREsp 78.301/BA, Rel. Min. ARI PARGENDLER – EREsp 488.992/MG, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI – REsp 137.790/PA, Rel. Min. ADHEMAR MACIEL – REsp 1.137.738/SP, Rel. Min. LUIZ FUX), além do magistério doutrinário sobre o tema (ALIOMAR BALEIRO, “ Direito Tributário Brasileiro ”, p. 1.314, item n. 1, obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 12º ed., 2013, Forense, v.g.), permitem reconhecer ao contribuinte o direito à compensação tributária em razão de indevida exigência e recolhimento de outras espécies tributárias, desde que observado o estatuto legal de regência vigente no momento do ajuizamento da demanda (“ tempus regit actum ”) e respeitado o trânsito em julgado da decisão judicial ( CTN , art. 170-A), ainda mais se se considerar o que dispõe a Lei nº 10.637/2002 que, ao alterar o conteúdo do art. 74 da Lei nº 9.430/96, deu-lhe a seguinte redação :

*" Art. 74 . O sujeito passivo que apurar crédito , inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal , passível de*

restituição ou de ressarcimento , poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão . ( Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) ( Vide Decreto nº 7.212, de 2010) ( Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) ( Vide Lei nº 12.838, de 2013)

**§ 1º A compensação de que trata o ‘caput’** será efetuada mediante a entrega, pela sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. ( Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

**§ 2º A compensação declarada** à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário , sob condição resolutória de sua ulterior homologação. ( Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

**§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação** mediante entrega, pela sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: ( Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

**I – o saldo a restituir** apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; ( Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

**II – os débitos relativos a tributos e contribuições** devidos no registro da Declaração de Importação. ( Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

**III – os débitos relativos a tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; ( Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

**IV – o débito consolidado** em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal – SRF; ( Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

**V – o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada** , ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; ( Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

**VI – o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido** pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; ( Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

**VII – o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado** em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal ; ( Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

**VIII – os valores de quotas de salário-família e salário-maternidade** ; e ( Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

**IX – os débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurados na forma do art. 2º desta Lei.** (*Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018*)

**§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.** (*Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002*)

**§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos , contado da data da entrega da declaração de compensação.** (*Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003*)

**§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.** (*Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003*)

**§ 7º Não homologada a compensação , a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.** (*Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003*)

**§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.** (*Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003*)

**§ 9º É facultado ao sujeito passivo , no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.** (*Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003*)

**§ 10 . Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.** (*Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003*)

**§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.** (*Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003*)

**§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses :** (*Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004*)

**I – previstas no § 3º deste artigo;** (*Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004*)

**II – em que o crédito :** (*Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004*)

**a) seja de terceiros ;** (*Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004*)

**b) refira-se a ' crédito-prêmio ' instituído pela art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; ( Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)**

**c) refira-se a título público ; ( Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)**

**d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou ( Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)**

**e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF. ( Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)**

**f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei : ( Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)**

**1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; ( Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)**

**2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; ( Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)**

**3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou ( Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)**

**4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal. ( Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)**

**§ 13 . O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. ( Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)**

**§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo , inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de resarcimento e de compensação. ( Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)**

---

**§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pela sujeito passivo. ( Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)**

**§ 18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. ( Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013). " ( grifei )**

**Vale referir , neste ponto , preciosíssimo julgado que, proferido pelo E. Superior Tribunal de Justiça, da lavra do eminentíssimo Ministro LUIZ FUX, bem**

examinou a questão pertinente ao direito do contribuinte à compensação tributária, uma vez observados os limites delineados pela legislação aplicável:

**“ TRIBUTÁRIO . RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA . ART. 543-C , DO CPC . COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA . SUCESSIVAS MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS . LEI 8.383/91. LEI 9.430/96. LEI 10.637/02. REGIME JURÍDICO VIGENTE À ÉPOCA DA PROPOSITURA DA DEMANDA . LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE . INAPLICABILIDADE EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL . ART. 170 - A DO CTN . AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. HONORÁRIOS. VALOR DA CAUSA OU DA CONDENAÇÃO. MAJORAÇÃO. SÚMULA 07 DO STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.**

**1 . A compensação**, posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN).

**2 . A Lei 8.383 , de 30 de dezembro de 1991**, ato normativo que, pela vez primeira, versou o instituto da compensação na seara tributária, autorizou-a apenas entre tributos da mesma espécie, sem exigir prévia autorização da Secretaria da Receita Federal (artigo 66).

**3 . Outrossim , a Lei 9.430 , de 27 de dezembro de 1996**, na Seção intitulada ‘Restituição e Compensação de Tributos e Contribuições’, determina que a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal (artigo 73, ‘caput’), para efeito do disposto no artigo 7º, do Decreto-Lei 2.287/86.

**4 . A redação original do artigo 74 , da Lei 9.430/96**, dispõe: ‘Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou resarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração’.

**5 . Consectariamente , a autorização da Secretaria da Receita Federal constituía pressuposto** para a compensação pretendida pelo contribuinte, sob a égide da redação primitiva do artigo 74, da Lei 9.430/96, em se tratando de tributos sob a administração do aludido órgão público, compensáveis entre si.

**6 . A Lei 10.637 , de 30 de dezembro de 2002** (regime jurídico atualmente em vigor) sedimentou a desnecessidade de equivalência da espécie dos tributos compensáveis, na esteira da Lei 9.430/96, a qual não mais albergava esta limitação.

**7 . Em consequência , após o advento do referido diploma legal ,** tratando-se de tributos arrecadados e administrados pela Secretaria da Receita Federal, **tornou-se possível a compensação tributária ,** independentemente do destino de suas respectivas arrecadações, mediante a entrega, pelo contribuinte, de declaração na qual constem informações acerca dos créditos utilizados e respectivos débitos compensados, termo a quo a partir do qual se considera extinto o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, que se deve operar no prazo de 5 (cinco) anos.

**8 . Deveras , com o advento da Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, que acrescentou o artigo 170-A ao Código Tributário Nacional, agregou-se mais um requisito à compensação tributária a saber: ' Art. 170 - A . É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.'**

**9 . Entrementes , a Primeira Seção desta Corte consolidou o entendimento de que , em se tratando de compensação tributária , deve ser considerado o regime jurídico vigente à época do ajuizamento da demanda ,** não podendo ser a causa julgada à luz do direito superveniente, tendo em vista o inarredável requisito do prequestionamento, viabilizador do conhecimento do apelo extremo, ressalvando-se o direito de o contribuinte proceder à compensação dos créditos pela via administrativa, em conformidade com as normas posteriores, desde que atendidos os requisitos próprios ( EREsp 488992 /MG ).

**10. 'In casu', a empresa recorrente ajuizou a ação ordinária em 19 /12/2005, pleiteando a compensação de valores recolhidos indevidamente a título de PIS E COFINS com parcelas vencidas e vincendas de quaisquer tributos e/ou contribuições federais.**

**11 . À época do ajuizamento da demanda , vigia a Lei 9.430/96 ,** com as alterações levadas a efeito pela Lei 10.637/02, sendo admitida a compensação, sponte propria, entre quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, independentemente do destino de suas respectivas arrecadações.

**12 . Ausência de interesse recursal quanto à não incidência do art. 170 - A do CTN ,** porquanto: a) a sentença reconheceu o direito da recorrente à compensação tributária, sem imposição de qualquer restrição; b) cabia à Fazenda Nacional alegar, em sede de apelação, a aplicação do referido dispositivo legal, nos termos do art. 333, do CPC, posto fato restritivo do direito do autor, o que não ocorreu 'in casu'; c) o Tribunal Regional não conheceu do recurso adesivo da recorrente, ao fundamento de que, não tendo a sentença se manifestado a respeito da limitação ao direito à compensação, não haveria sucumbência, nem, por conseguinte, interesse recursal.

**13. Os honorários advocatícios**, nas ações condenatórias em que for vencida a Fazenda Pública, devem ser fixados à luz do § 4º do CPC que dispõe, ‘verbis’: ‘Nas causas de pequeno valor, nas de valor inestimável, naquelas em que não houver condenação ou for vencida a Fazenda Pública, e nas execuções, embargadas ou não, os honorários serão fixados consoante apreciação equitativa do juiz, atendidas as normas das alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo anterior.’

**14. Consequentemente**, vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do art. 20, § 4º, do CPC. (Precedentes da Corte: AgRg no REsp 858.035/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 17/03/2008; REsp 935.311/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 18/09/2008; REsp 764.526/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 07/05/2008; REsp 416154, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 25/02/2004; REsp 575.051, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/06/2004).

**15. A revisão do critério** adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07 do STJ. No mesmo sentido, o entendimento sumulado do Pretório Excelso: ‘Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário.’ (Súmula 389/STF). (Precedentes da Corte: EDcl no AgRg no REsp 707.795/RS, Rel. Ministro CELSO LIMONGI (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/SP), SEXTA TURMA, julgado em 03/11/2009, DJe 16/11/2009; REsp 1000106/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/10/2009, DJe 11/11/2009; REsp 857.942/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/10/2009, DJe 28/10/2009; AgRg no Ag 1050032/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/04/2009, DJe 20/05/2009)

**16. O art. 535 do CPC** resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

**17. Recurso especial parcialmente conhecido e parcialmente provido, apenas para reconhecer o direito da recorrente à compensação tributária, nos termos da Lei 9.430/96 . Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008**  
”

( REsp 1.137.738/SP , Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010 – grifei )

Por constituir matéria estranha ao âmbito do recurso extraordinário, como anteriormente assinalado, deixo de examinar o pleito concernente à pretendida compensação tributária.

Concluo o meu voto, Senhor Presidente. E, ao fazê-lo, quero destacar, uma vez mais, que o valor arrecadado a título de ISS, por não se incorporar, definitivamente, ao patrimônio do contribuinte, não integra a base de cálculo das contribuições sociais referentes ao PIS e à COFINS, notadamente porque a parcela correspondente ao recolhimento do ISS não se reveste nem tem a natureza de receita ou de faturamento, qualificando-se, ao contrário, como simples ingresso financeiro que meramente transita pelo patrimônio e pela contabilidade do contribuinte.

Em consequência, impõe-se a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS, que constituem contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, enfatizando-se que o entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal – firmado em sede de repercussão geral a propósito do ICMS ( RE 574.706/PR, Rel. Min. CARMEN LÚCIA, Tema 69 /STF) – revele-se inteiramente aplicável ao ISS em razão dos mesmos fundamentos que deram suporte àquele julgado.

Com essas considerações, conheço, em parte, do presente recurso extraordinário interpuesto pelo contribuinte e, nessa extensão, dou-lhe provimento unicamente para excluir da base de cálculo das contribuições referentes ao PIS e à COFINS o valor arrecadado a título de imposto sobre serviços de qualquer natureza ( ISS ), deixando de conhecer, no entanto, por traduzir matéria infraconstitucional, o pleito concernente à pretendida compensação tributária. No que concerne à verba honorária, revele-se aplicável a Súmula 512/STF, reafirmada, agora, pelo art. 25 da Lei nº 12.016 /2009.

Proponho, ainda, a fixação de tese no sentido de que “ O valor correspondente ao ISS não integra a base de cálculo das contribuições sociais referentes ao PIS e à COFINS, pelo fato de o ISS qualificar-se como simples ingresso financeiro que meramente transita, sem qualquer caráter de definitividade, pelo patrimônio e pela contabilidade do contribuinte, sob

pena de transgressão ao art. 195, I, 'b', da Constituição da República (na redação dada pela EC nº 20/98)".

É o meu voto .

Plenário Virtual - minuta de voto - 20/08/2021 00:00