

## VOTO

**O Senhor Ministro Alexandre de Moraes:** Trata-se de Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4<sup>a</sup> Região, em que se discute o Tema 118 da repercussão geral:

*“Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS.”*

Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança em que se discute a constitucionalidade da inclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, à luz do artigo 195, I, “b”, da Constituição Federal.

O Tribunal Regional Federal da 4<sup>a</sup> Região negou provimento ao apelo da empresa impetrante, nos termos da seguinte ementa (Vol. 0, fl. 4):

“TRIBUTÁRIO. ISS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

O ISS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS”.

No Recurso Extraordinário, interposto com amparo no artigo 102, III, “a”, da CF/1988, a recorrente alega violação ao artigo 195, I, “b”, da Carta da República. Sustenta, em síntese, que, quando da prestação de serviços, o valor recolhido a título de ISS é repassado ao Município, ente tributante, não aderindo ao seu patrimônio. Não se insere, portanto, no conceito de receita e faturamento, para fins de incidência das contribuições ao PIS e COFINS.

A Procuradoria-Geral da República solicitou o sobrerestamento do processo até o julgamento final da ADC 18.

É o relatório.

Preenchidos os pressupostos constitucionais de admissibilidade do recurso, passo à análise do mérito.

Discute-se, *in casu*, a constitucionalidade da inclusão do ISS na base de cálculo para as contribuições ao PIS e à COFINS.

O artigo 195, I, da Constituição Federal, em sua redação original, previa o seguinte:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o **faturamento e o lucro** ;

Posteriormente, com o escopo de ampliar a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, foi editada a Lei nº 9.718/1998 passando a prever, em seu artigo 3º, §1º, que “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”.

Ato contínuo, a Emenda Constitucional 20/1998 alterou o artigo 195, da CF/1988, para incluir a receita na base de cálculo das contribuições. Veja-se:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

b) **a receita ou o faturamento;**

Posteriormente, no julgamento dos Recursos Extraordinários 357950, 390840, 358273 e 346084, o Plenário desta SUPREMA CORTE declarou a inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998, visto que instituiu nova base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS antes da autorização implementada pela Emenda Constitucional 20/1988.

A controvérsia situa-se, portanto, em saber se o ISS, tributo recolhido pelo particular quando da prestação do serviço e repassado aos cofres públicos Municipais, pode ser considerado como receita ou faturamento do contribuinte, para fins de constar na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Quando do julgamento do RE 574706/PR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tema 69 da repercussão geral, no qual se discutiu a possibilidade de o ICMS, tributo de competência estadual, figurar na base de cálculo do PIS e da COFINS, houve ampla discussão nesta CORTE acerca dos conceitos de receita e faturamento.

Naquela oportunidade, o Plenário desta SUPREMA CORTE fixou tese no sentido de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”. Veja-se o acórdão do julgado:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, quanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (RE 574706/PR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, DJe 02/10/2017)

Não obstante os argumentos utilizados pela douta maioria no caso do ICMS, filio-me à corrente divergente, capitaneada pelo Ilustre Ministro EDSON FACHIN, no sentido de que o valor do tributo recolhido pelo contribuinte e posteriormente repassado ao Município integra a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

Quanto ao ISS, o raciocínio é o mesmo. O valor recolhido pelo contribuinte integra, primeiramente, seu patrimônio, com consequente registro contábil e, apenas em momento posterior, com o repasse ao Município, sairá de sua disponibilidade e integrará o patrimônio do ente público.

Esse é o entendimento mais coerente com a alteração promovida pela Emenda Constitucional 20/1998, ao fazer incluir também a receita como base de cálculo das contribuições sociais. A ideia, conforme se nota, foi de aumentar as hipóteses de incidência do PIS e da COFINS, para fazer abranger não apenas o faturamento, mas também todas as receitas auferidas pelo particular.

Nesse sentido, por sua exatidão, colaciono excerto do voto proferido pelo Ministro EDSON FACHIN, nos autos do RE 574706/PR:

“Com espeque na construção pretoriana narrada, torna-se possível afirmar que o conceito jurídico-constitucional de faturamento se traduz na somatória de receitas resultantes das atividades empresariais, e não apenas da venda de bens e serviços correspondentes a emissão de faturas.

Por conseguinte, o desate da presente controvérsia cinge-se ao enquadramento do valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido, como receita da sociedade empresária contribuinte. A despeito dos significativos impactos econômicos e fiscais do presente tema em termos de arrecadação tributária para a União e de oneração na forma de carga tributária para o setor produtivo, limito-me no presente voto a analisar as controvérsias jurídicas suscitadas pela supracitada cadeia de julgamentos e pelos sujeitos processuais.

[...]

Logo, embora não haja incremento patrimonial, o valor relativo ao ICMS destacado e recolhido referente a uma operação concreta integrará a receita efetiva do contribuinte, pois gerará oscilação

patrimonial positiva, independentemente da motivação do surgimento da obrigação tributária ou da destinação final desse numerário ao Estado em termos parcial ou integral, após devida compensação não automática na qual se considera a técnica da não cumulatividade, como, por exemplo, pela metodologia de conta gráfica, por sua vez expressamente referida no libelo da demanda veiculado no mandado de segurança impetrado pela parte Recorrente.

Portanto, comungo da assertiva feita pelo e. Ministro Gilmar Mendes em voto-vista no multicitado RE 240.785, nos seguintes termos:

“Data maxima venia, a exclusão do montante do produto das operações, sem expressa determinação normativa, importa ruptura no sistema da COFINS e aproxima indevidamente a contribuição sobre o faturamento daquela sobre o lucro.

(...)

Obviamente, o simples fato de fundar-se em ônus tributário não desqualifica a parte do preço como receita bruta.”

Em síntese, firma-se convicção no sentido de que o faturamento, espécie do gênero receita bruta, engloba a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, inclusive o quantum de ICMS destacado na nota fiscal.

Na verdade, o destaque do tributo não guarda perfeita coincidência com o translado econômico do ônus fiscal, tendo em conta a diversidade e complexidade das variáveis na formação de preço, para fins de haurir com precisão a repercussão econômica dos tributos indiretos, como demonstrou recentemente o e. Ministro Dias Toffoli no âmbito do RE-RG 608.872, de relatoria de Sua Excelência, Tribunal Pleno, julgado em 23 de fevereiro do corrente ano.

[...]

Em relação à alegação de inconstitucionalidade da incidência de contribuição sobre tributo, constata-se que a tributação se dá em relação ao preço da operação final, embora neste esteja incluído o numerário de ICMS destacado, devido e recolhido.

Mesmo que assim não fosse, não há a ocorrência de bis in idem na espécie, dado que este conceito denota a imposição tributária de dois impostos instituídos pelo mesmo ente político com a mesma e única materialidade.

Enfim, o ordenamento jurídico comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo, como é o caso da incidência do ICMS sobre o próprio ICMS, chancelada pela jurisprudência do STF no Tema 214 da sistemática da repercussão geral. Na verdade, por conta da fixação da base de cálculo na expressão “receita bruta”, as contribuições ao PIS e à COFINS incidem sobre elas mesmas, pois essas englobam o valor que será destinado ao seu próprio pagamento.

De fato, é firme a jurisprudência do STF segundo a qual não há óbice constitucional a que coincidam as hipóteses de incidência e as bases de cálculo das contribuições e as dos impostos em geral”.

Por todo o exposto, peço vênia para, divergindo do relator, negar provimento ao Recurso Extraordinário.

Sugiro a seguinte tese: *O ISS integra a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.*

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/8/2021