

RE nº 592.616 (EXCLUSÃO DO ISS NA BASE DE CÁLCULO PIS/COFINS)

Relator: Min. Celso de Mello

Voto Vogal – Min. André Mendonça

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE AO ISS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES REFERENTES AO PIS E À COFINS. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO E DE RECEITA BRUTA.

I. CASO EM EXAME

1. *O recurso.* Recurso extraordinário e repercussão geral reconhecida, contra decisão da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que considerou que o ISS integra a base de cálculo das contribuições para o PIS e à COFINS, por analogia à discussão do ICMS. Compreensão de que o ISS também integra o preço dos serviços e, por consequência, o faturamento ou a receita bruta da empresa. Compreendeu, ainda, que o RE nº 240.785/MG não estaria concluído no STF, sendo possível a reversão do quórum amplo à época já formado em favor da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições referentes ao PIS e à Cofins, devendo-se, no caso, prestigiar a jurisprudência de longa data do TRF da 4ª Região, do STJ e do extinto Tribunal Federal de Recursos.

2. *As decisões anteriores.* O juízo da 2ª Vara Federal Tributária de Porto Alegre afirmou que conhecia a inclinação do STF no âmbito do RE 240.785 em excluir o valor do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins. Contudo entendia que o valor do imposto sobre serviços deveria integrar a base das contribuições, pois o ISS é parte do faturamento e integra o preço dos serviços prestados.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

3. O presente recurso discute se é compatível com a Constituição da República “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” (voto do Ministro Relator Celso de Mello). A corrente divergente também propõe discutir se as razões externadas no Tema nº 69 da repercussão geral referente ao ICMS distinguem-se da controvérsia constante neste Tema nº 118 da repercussão geral relativo ao ISS.

III. RAZÕES DE DECIDIR

4. No RE nº 240.785/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, o STF assentou que o conceito de faturamento, para os fins do art. 195, inc. I, al. “b”, da Constituição, cinge-se à parcela percebida com a operação mercantil de venda de mercadoria ou prestação de serviços. Assim, o valor destacado na nota fiscal referente ao ICMS consiste em parcela diversa ao que faturado e, por consequência, não compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins. Em síntese, consta na ementa a seguinte conclusão: "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”.

5. Em relação ao conceito de receita bruta, no RE 606.107/RS, Rel. Min. Rosa Weber, o STF assentou corresponder ao ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

6. Essas compreensões foram reafirmadas pela Suprema Corte no Tema nº 69 da repercussão geral, cujo paradigma em relação ao ICMS é o RE nº 574.706/PR, momento em que se firmou a seguinte tese de julgamento: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”.

7. Por conseguinte, revela-se consentânea à jurisprudência deste STF a proposição do Ministro Relator no sentido de que *“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”*. Sendo assim, o valor do imposto incidente no resultado financeiro das atividades do contribuinte não corresponde a riqueza do contribuinte. Em verdade, trata-se de ônus fiscal, com destinação certa e irrecusável ao Estado Fiscal.

8. Por coerência interna e integridade da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, entendo imperativo estender essas mesmas conclusões para o Tema nº 118 da repercussão geral ora decidido. Portanto, com amparo no repertório jurisprudencial deste Tribunal no que toca ao art. 195, inc. I, al. “b”, do texto constitucional (cuja última alteração em seu texto ocorreu com a EC nº 20, de 1998, e que será revogado em 2027, por força do art. 22 da EC nº 132, de 2023), demonstra-se necessário subscrever a compreensão externada pelo Ministro Celso de Mello.

9. Dito de forma direta, comunga-se de entendimento no sentido de 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”.

10. Considerando o dever imputado aos magistrados pelo art. 489, §1º, inc. VI, do Código de Processo Civil, de somente deixar de seguir um paradigma em caso de fundamentada distinção, não repute haver existência de distinção no caso em julgamento em relação aos julgados antecedentes pertinentes ao ICMS.

11. Nesses termos, no RE nº 835.818/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Tema nº 843 —que se refere à possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal—, tive a oportunidade de demonstrar preocupação institucional acerca da oscilação da jurisprudência do STF em matéria de base de cálculo de tributos e respectiva função do sistema de precedentes brasileiro. A meu sentir, esse estado de coisas culmina em argumentações como as verificadas na sentença e no acórdão recorrido, em completo desprestígio à segurança jurídica e à igualdade dos jurisdicionados perante as leis. Isso porque os juízos expressamente afirmaram que tinham plena ciência da formação de uma maioria sólida do Plenário do STF no âmbito do RE nº 240.785, embora pendente um pedido de vista, no sentido da exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins. Porém, o Tribunal *a quo* optou por não aplicar a orientação já visualizável do STF, nem aguardar o deslinde do feito paradigmático.

12. Igualmente, já investido no honroso cargo de Ministro deste STF, acompanhei a corrente formada pelo Ministro Relator Luiz Fux e pelo Ministro Edson Fachin no julgamento do RE nº 599.658/SP ocorrido em 10 e 11 abril do corrente ano, paradigma do Tema nº 630 da repercussão geral, a respeito da inclusão da receita decorrente da locação de bens imóveis na base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins. Logo, também por isso me parece inafastável aqui guardar consistência nas posições por mim assumidas neste egrégio Tribunal Pleno.

13. Com a máxima vênia, as questões relacionadas (*i*) à técnica de arrecadação,

(ii) à sujeição ao princípio da não cumulatividade ou (iii) ao destaque em nota fiscal decorrer de sistemática legal, não constituem razões suficientes para a realização de *distinguishing* entre o ISS e o ICMS. Na verdade, o essencial no precedente firmado a partir do RE nº 574.706/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tema nº 69 da repercussão geral, consiste na impossibilidade de ingressos transitórios e que não denotem acréscimo patrimonial serem qualificados como faturamento ou receita bruta para os fins de incidência das contribuições ao PIS e à Cofins. Portanto, quanto ao essencial, deve-se dar o mesmo tratamento tanto em relação ao ICMS como ao ISS.

14. É certo que no voto da Ministra Relatora deu-se ênfase à análise contábil ou escritural do ICMS. Contudo, ali o argumento foi manejado para afastar a ideia de que o ICMS não integrava o conceito de faturamento por ser repassado na cadeia de circulação de mercadoria. No caso do ISS, quando incidente sobre a receita bruta, o tributo também repercute sobre o preço, ocorrendo o custo tributário proveniente de tributo indireto sobre a atividade empresarial do sujeito passivo. Nos termos vazados em parecer da lavra do Professor Titular da UERJ Marcus Lívio Gomes, a situação é mais problemática na hipótese dos autos, haja vista que o montante integral do ISS é recolhido de maneira imediata ao ente municipal. De modo mais específico, não existe apuração de crédito, pois não há uma cadeia de tomadores de serviço para oportunizar o encontro de contas futuro. Ademais, nos estritos termos de parecer exarado pelo Professor Titular da USP André Ramos Tavares, as razões suscitadas para distinguir a situação do ISS, comparativamente, à do ICMS, terminam por emaranhar “o caráter material transitivo do valor do imposto no patrimônio do contribuinte com a forma do seu trânsito na cadeia econômica”.

15. Adicionalmente, verifica-se que a orientação jurisprudencial deste Supremo Tribunal Federal foi observada e acolhida pelo Poder Constituinte Reformador no âmbito da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, a Reforma Tributária. Nesse sentido, em substituição ao ISS e ao ICMS, o imposto sobre bens e serviços (IBS) expressamente “*não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, ‘b’ [Cofins], IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social [PIS] de que trata o art. 239*”. Logo, a integração dos valores correspondentes ao ISS nas bases de cálculo da Cofins e do PIS não milita a favor da segurança jurídica na tributação. Anote-se, ainda, que referidas contribuições serão substituídas pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), conforme se vê no art. 195, inc. V e §17, da Constituição da República.

16. Por fim, há uma última questão a ser tratada, concernente aos efeitos da presente decisão. A esse respeito, entendo que (i) em relação aos valores ainda não recolhidos ou ainda não convertidos em renda (mesmo que por decisão judicial não definitiva), não há incidência do PIS e da Cofins sobre o valor do ISS devido; e, (ii) em relação aos créditos tributários já extintos, em função de excepcional interesse social concernente à preservação da higidez do ciclo orçamentário, modulo os efeitos da presente decisão, a ela atribuindo efeitos prospectivos a partir da publicação da ata deste julgamento.

IV. DISPOSITIVO E TESE

17. Recurso extraordinário **conhecido, em parte**. Na parte conhecida, se dá **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), nos termos do voto do Ministro Relator, com a modulação de efeitos nos termos estabelecidos no item 16 da presente ementa.

Adere-se à tese de julgamento suscitada pelo Ministro Relator Celso de Mello: “*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 n° 20/98)*”.

Caso reaberta a discussão sobre a dicção da tese, haveria de minha parte inclinação por proposição mais minimalista e sintética, em analogia à firmada no Tema n° 69 da repercussão geral: “*O ISS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins*”.