VOTO-VISTA

O Senhor Ministro Dias Toffoli:

Trata-se, na origem, de mandado de segurança, impetrado por Viação Alvorada Ltda contra ato do Delegado da Receita Federal em Porto Alegre.

Aduziu a impetrante ser emprega que atua no sistema de transporte coletivo rodoviário de passageiros no Município de Porto Alegre, estando sujeita à contribuição ao PIS e à COFINS nos termos da Lei nº 9.718/98, incidentes sobre o faturamento. Destacou que a autoridade coatora impõe que, para efeito de incidência dessas contribuições, integra o faturamento ou a receita o ISS. De sua óptica, contudo, a inclusão desse imposto na base de cálculo daquelas contribuições é ilegal e inconstitucional.

A sentença foi pela denegação da segurança. Apelou a parte impetrante.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento ao apelo. O acórdão ficou assim ementado:

> "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".

Contra o acórdão a impetrante interpôs recurso extraordinário, com fundamento na letra a do permissivo constitucional.

Alegou a recorrente, em síntese, que: a) o acórdão recorrido analisou a questão de uma perspectiva meramente formal; b) as expressões faturamento e receita têm sentidos próprios, não podendo ser negligenciadas pela legislação; c) faturamento "constitui instrumento indicativo do valor a ser recebido pelo comerciante por ocasião das vendas. É o valor da mercadoria, não do imposto, que se fatura"; d) a "integração" do ISS ao preço do serviço prestado é merda forma de cálculo e registro do valor a ser desembolsado; e) receita pressupõe o conceito "de acréscimo patrimonial, que só pode advir de uma entrada livre, desprovida de qualquer obrigação em contrapartida"; f) o ISS não adere ao patrimônio da empresa; g) as regras de contabilidade confirmam que o IPI, o ICMS, o ISS e as demais deduções são, na essência, reduções da receita, e não receitas efetivas; h) a forma com que os tributos discutidos na espécie estão sendo

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

calculados gera insegurança jurídica; i) a presente questão não é diferente daquela sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo das mencionadas contribuições; j) o Tribunal de origem violou o princípio federativo e a autonomia municipal, pois, a prevalecer seu entendimento, a União, por meio do PIS/COFINS, fomenta a guerra fiscal entre municípios, já que a redução de ISS por um município também acarreta redução dessas contribuições, o que facilita a atração de investimentos para a municipalidade; k) o entendimento constante do acórdão atacado ofende a neutralidade tributária e a livre concorrência, por provocar distorções na alocação eficiente de recursos na economia; l) houve contrariedade ao princípio da capacidade contributiva.

O presente caso é paradigma do Tema nº 118 da repercussão geral, que possui o seguinte título: "inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS".

O parecer da Procuradoria-Geral da República foi pelo sobrestamento do caso até o julgamento da ADC nº 18.

É o relatório

Encontra-se em discussão a possibilidade de se incluir o ISS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, tributos incidentes sobre a receita ou o faturamento.

O Relator, Ministro **Celso de Mello** , aplica ao caso a mesma orientação firmada pela Corte no RE nº 574.706/PR, Tema nº 69, em que fixada a tese de que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS".

De acordo com Sua Excelência, não é qualquer ingresso que pode ser qualificado como receita, cuja noção possui 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".

O decano da Corte destaca que os valores recolhidos a título do ISS não se enquadram à noção de conceitual de receita ou de faturamento, consistindo, na verdade, simples ingressos financeiros (a serem, posteriormente, transferidos para o município). Nesse sentido, Sua Excelência defende que esses valores não compõe a base de cálculo daquelas contribuições.

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

Eis a tese proposta pelo Relator:

> "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)".

Peço vênia para divergir do ilustre Relator.

De início, vale lembrar que, no RE nº 574.706/PR, Tema nº 69, fiquei vencido, na companhia dos Ministros **Edson Fachin** , **Roberto Barroso** e **Gilmar Mendes** .

Na ocasião, ao votar pela possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, registrei, dentre outros pontos que:

> "em diversos precedentes, o STF passou a esclarecer o conceito de faturamento, construído sobretudo no RE nº 150.755, sob a expressão receita bruta de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, querendo significar que tal conceito está ligado à ideia de **produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se incluem as receitas resultantes do exercício de atividades empresariais típicas** .
>
> (...)
>
> (...) **caso esta Suprema Corte adote o entendimento de que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS/Cofins, a meu sentir, se estará alterando a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de receita bruta adotado tanto no direito tributário como no direito privado e já largamente utilizado na jurisprudência da Corte.**
>
> (...)
>
> O Ministro **Cezar Peluso,** quando do julgamento do RE nº 240.785 /MG, apesar de reafirmar seu entendimento acerca do conceito de faturamento e ressaltar a necessidade de manter coerência com votos proferidos em outros recursos extraordinários, deixou claro que, **naquele caso** , estaria acolhendo argumento lançado da Tribuna, nos seguintes termos:

Plenário Virtual - pauta de voto - 20/08/2021

'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 afeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte.'

Para Sua Excelência, na hipótese, haveria um **trânsito meramente contábil** e que, por isso, o tributo não comporia o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa.

Com a devida **vênia** , segundo esse entendimento, aquele que pratica operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação se encontraria numa relação jurídica com o Estado de mero colaborador no **repasse de tributo devido por terceiro** (...). Ora, o contribuinte do ICMS é 'qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação' (art. 4º da LC nº 87/96). Não é crível que o valor do ICMS **não saia do patrimônio do contribuinte** e que esse se encontre numa relação jurídica com o Estado de mero colaborador no **repasse de tributo devido por terceiro.**

(...)

Além do mais, como no julgamento do multicitado RE nº 240.785 /MG, para se justificar a natureza de mero 'ingresso' do ônus financeiro do ICMS embutido no preço da mercadoria, se deu muita ênfase ao fato de o imposto ser **destacado na nota fiscal,** (...)

(...) o contribuinte do ICMS é o vendedor da mercadoria, e não o consumidor. O vendedor responde, em nome próprio, por débito tributário próprio! Portanto, o imposto é uma despesa para o vendedor. Como toda empresa busca o lucro, todas as despesas que oneram o exercício da atividade econômica e a mais valia são repassados para o preço das vendas. Por tal motivo é que a despesa do ICMS passa para dentro do preço das vendas. O que o comprador paga (valor que cobre as despesas do vendedor e propicia o lucro empresarial) constitui a receita bruta da empresa.

Rogando, mais uma vez, vênia aos que pensam o contrário, a meu sentir, a assertiva de que ' **o contribuinte não fatura tributo'** - apresentada pelos contribuintes - pode até impactar, em um primeiro momento, mas não resiste a uma análise mais acurada da base econômica contida no art. 195, I, b, da Constituição Federal, mesmo que se considerem os conceitos e institutos jurídicos de direito privado que devem ser observados pelo legislador tributário. Além de contrariar uma jurisprudência consolidada, de longa data, pelo Supremo Tribunal Federal, pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo antigo Tribunal Federal de Recursos, subverte toda a lógica do Sistema Tributário Nacional".

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

Em primeiro lugar, continuo convencido de que o ICMS integra a base de cálculo do PIS/COFINS. Não obstante, ressalvando o entendimento pessoal, curvo-me à orientação da Corte firmada no julgamento do Tema nº 69.

Em segundo lugar, tenho, para mim, que a tese de "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS" não nos conduz à tese de que o valor correspondente ao ISS não integra a base de cálculo dessas contribuições.

Com efeito, o julgamento do Tema nº 69 esteve intimamente conectado com o imposto estadual, cujo regime se diferencia deveras daquele do ISS. Nesse ponto, cumpre recordar o esclarecimento do Ministro **Cezar Peluso** , no RE nº 240.785/MG, o qual serviu muito de base para o julgamento do mencionado tema: o problema da inclusão do imposto estadual na base de cálculo daquelas contribuições decorria de sua **técnica de arrecadação** .

Resumidamente, no ICMS, por força da não cumulatividade, existe um crédito em razão da entrada da mercadoria no estabelecimento. Quando ela é vendida, surge o débito, sendo o montante do imposto destacado na nota fiscal de venda. Após realização do cotejo entre créditos e débitos, havendo saldo devedor, o contribuinte deverá recolher a quantia respectiva.

Nesse sentido:

> "Do ponto de vista escritural, o contribuinte que receber bens e serviços tributados em seu estabelecimento deve: (i) escriturar as entradas e o imposto destacado nas respectivas notas fiscais como créditos no Registro de Entradas; (ii) escriturar as saídas e o imposto destacado nas respectivas notas fiscais como débitos no Registro de Saídas; (iii) ao final do período de apuração, transportar a totalidade dos créditos ao Registro de Apuração para serem confrontados com a totalidade dos débitos relativos às saídas de mercadorias do estabelecimento. Havendo saldo devedor, haverá o recolhimento em dinheiro da diferença; havendo saldo credor, este será transportado ao período subsequente de apuração".

Toda essa técnica é **legalmente imposta** , não podendo o contribuinte se portar de outra maneira, se não for permitido. Pode-se argumentar, assim,

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

que, há uma espécie de repercussão **escritural** do ICMS – a qual perpassa, necessariamente, pela receita ou pelo faturamento – para o próximo da cadeia econômica.

Ressalto que isso não significa que há necessária repercussão econômica do tributo. Isso porque considero, como já o fiz no RE nº 608.872/MG, como apoio em diversas doutrinas que não existe como, de pronto, ter-se certeza, no contexto do exercício de atividades econômicas, de que houve ou não a transferência do encargo financeiro de tributos. Na ocasião, destaquei, por exemplo, lições de Hugo de Brito Machado Segundo, para quem a repercussão econômica tributária ocorre por força de uma "oportunidade de transferência": se o mercado permitir, será possível repassar todo o encargo financeiro da exação.

Vai no mesmo sentido, trecho do voto do Min. **Gilmar Mendes** , no RE nº 574.706/PR:

> "Se, por um lado, qualquer contribuinte procura repassar qualquer gravame econômico do tributo quando possível (cf. MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas** : **teoria e prática** . Trad. Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1980. p. 322), por outro, o contribuinte de *jure* não é obrigado a repassá-lo ao contribuinte *de facto* , como atestam o art. 166 do CTN e a Súmula 546/STF.
>
> Ademais, é cediço em Economia do Setor Público que nem sempre o sujeito passivo da obrigação tributária será, também, aquele que efetivamente irá suportar o ônus tributário. Há, inclusive, um ramo específico da ciência econômica que estuda esse assunto. *É a incidência tributária (tax incidence) ou teoria da incidência fiscal* .
>
> Merecem destaque as três regras de incidência tributária, constantes da obra de Jonathan Gruber, professor do *Massachusetts Institute of Technology* (**Finanças Públicas e Política Pública** , 2ª. ed., Rio de Janeiro: LTC, 2009, p. 317-323).
>
> A primeira e mais importante regra de incidência tributária, segundo o professor, é que a ' *carga legal de um imposto não descreve quem efetivamente sofre a carga do imposto*' , fazendo sentido a distinção entre incidência legal e incidência econômica. A segunda regra diz que ' *o lado do mercado sobre o qual o imposto é lançado é irrelevante para a distribuição das cargas do imposto*' . Por fim, a terceira regra dispõe que ' *participantes com oferta ou demanda inelástica assumem a carga do imposto; participante com oferta ou demanda elástica a evitam*' .

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

Portanto, a estrutura do mercado irá determinar quem e em que medida irá suportar, de fato, o ônus tributário " (grifos no original).

No ISS, contudo, não existe aquela técnica de arrecadação, que é própria do ICMS. O imposto municipal não está sujeito à não cumulatividade. Ademais, não é ele destacado na nota fiscal por força de sistemática de tributação igual ou análoga à citada (muito embora a Constituição estabeleça que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços).

Anote-se, além disso, que o contribuinte do ISS é o prestador de serviços. É ele, portanto, quem deve pagar, em nome próprio, o tributo.

A propósito, o prestador de serviços pode se valer de quantias conectadas com lucros acumulados (de períodos anteriores) para pagar o ISS devido numa prestação de serviços, sem "passar para frente" (ou seja, sem incluir no preço) o valor do tributo. **Vide** que, nessa hipótese, ele se utilizou de quantia que integrava seu próprio patrimônio para honrar o débito tributário.

Se, no lugar disso, o prestador majorar o preço do serviço prestado para pagar o respectivo imposto? Certamente isso pode ser feito. Mas, ao embutir o valor do ISS a ser recolhido no preço cobrado, o prestador do serviço estará fazendo isso por **livre e espontânea vontade** .

Afinal, não existe determinação constitucional nem legal no sentido de que essa transferência do ônus econômico do imposto deva ser realizada. De mais a mais, não há normas ditando que o ISS deva seguir aquela mesma técnica de tributação que é própria do ICMS. Isto é, não existe repercussão escritural do ISS para o próximo da cadeia econômica.

Desse modo, ao prestar serviço em cujo preço esteja embutido o valor do correspondente ao ISS, aufere o prestador receita ou faturamento próprio, que se integra a seu patrimônio de maneira definitiva. Analisando esse fato, verifica-se que ele, por si só, provoca a majoração do patrimônio.

Dizer que o valor correspondente ao ISS embutido no preço não integra o patrimônio do prestador, porque irá servir para o pagamento desse tributo (sendo, assim, transferido ao município), é realizar interpretação econômica do contexto, e não interpretação jurídica, o que não se admite. Tangenciando o assunto, na ADI nº 3142, consignei que:

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

> "Fora isso, admitimos que a interpretação econômica não pode preponderar sobre a interpretação jurídica, a qual concebe a hermenêutica constitucional de forma sistemática com os demais ramos do Direito. Nesse sentido:
>
> 'A doutrina da interpretação do Direito Tributário segundo a realidade econômica do fenômeno da vida, também chamada 'construtiva', o que na verdadeira realidade faz é a demolição do que há de jurídico no Direito Tributário. Em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o 'direito' e ficam apenas com o tributário' (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p.117-118).

Registre-se, ainda, que, para efeito de incidência do PIS/COFINS, a rigor, não tem relevância se o contribuinte irá obter lucro ou prejuízo ao auferir receita ou faturamento. Não interessa se, ao final de um período, a receita ou o faturamento irá provocar acréscimo patrimonial. A bem da verdade, esse tipo de análise tem mais pertinência é com o imposto de renda ou com a CSLL.

Por fim, não há que se acolherem críticas formuladas por doutrinas da Contabilidade ou mesmo normas contábeis no sentido de que o ISS não integra a receita ou o faturamento. Isso porque a Corte já fixou entendimento de que a contabilidade, ainda que "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" (RE nº 606.107 /RS, Tribunal Pleno, Relatora a Ministra **Rosa Weber** , DJe de 25/11/13, Tema nº 283).

Ante o exposto, peço, mais uma vez, vênia ao ilustre Relator, para, divergindo, negar provimento ao recurso extraordinário. Proponho a fixação da seguinte tese:

> "O valor correspondente ao ISS integra a base de cálculo das contribuições sociais referentes ao PIS e à COFINS".

É como voto.

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