V O T O

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. CÁRMEN LÚCIA, *em sede de repercussão geral* , **expendi** obervações 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**

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

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, 15ª 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, 2ª 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

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.

Plenário Virtual - Minuta de voto - 14/08/2020 00:00

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.

Plenário Virtual - minuto de voto - 14/08/2020 00:00

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 eminente 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 deslembradas 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** , *arbitrariamente* , **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**

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

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 BALEEIRO, " **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**

Repositório Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

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***

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/2020 00:00

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**

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

> ***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 duplicidade 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

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**).

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

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 BALEEIRO, *em clássica obra* (" **Uma Introdução à Ciência das Finanças** ", p. 152, item n. 14.3, 18ª 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*

Petório Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

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, 'independentemente 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*

Versão Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

'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**)

Plenário Virtual - minuta de voto - 06/08/2020 00:00

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 GROPEN 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/1ª Região* **e** *TRF/3ª Região* :

Plenário Virtual - minuta de voto - 4/05/2020 00:00

" ***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*

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/09/2020 00:00

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 REsps 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 3ª Região** , 3ª 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***

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

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 3ª Região** , 4ª 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 impetrante 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**

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

1.137.738/SP, Rel. Min. LUIZ FUX), **além do magistério doutrinário sobre o tema** (ALIOMAR BALEEIRO, " **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)*

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

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)*

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

*§ 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 ressarcimento e de compensação. (**Incluído pela** Lei nº 11.051, de 2004)*

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

…….

§ 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 eminente** 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.*

Plenário Virtual - Minuta de voto - 14/08/2020 00:00

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 ressarcidos 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 11/08/2020 00:00

compensação, sponte própria, 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.*

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

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. CÁRMEN LÚCIA, **Tema** 69 /STF) – **revela-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 **interposto** pelo contribuinte **e** , *nessa extensão* , **dou-lhe**

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/08/2020 00:00

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, **revela-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 - 14/08/2020 00:00