



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

MANUELA CAVALCANTI BEZERRA

**A EXCLUSÃO DO ISSQN DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS À LUZ
DOS FUNDAMENTOS ELENCADOS NO JULGAMENTO DA TESE DO SÉCULO**

**JOÃO PESSOA
2025**

MANUELA CAVALCANTI BEZERRA

**A EXCLUSÃO DO ISSQN DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS À LUZ
DOS FUNDAMENTOS ELECADOS NO JULGAMENTO DA TESE DO SÉCULO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.^a Me. Giorgia Petrucce Lacerda e Silva Abrantes

Coorientador: Prof. Nícolas de Oliveira Safadi

**JOÃO PESSOA
2025**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

B574e Bezerra, Manuela Cavalcanti.

A exclusão do ISSQN da base de cálculo do PIS e da COFINS à luz dos fundamentos elencados no julgamento da tese do século / Manuela Cavalcanti Bezerra. - João Pessoa, 2025.

64 f.

Orientação: Giorgia Petrucce Lacerda e Silva Abrantes.

Coorientação: Nicolás de Oliveira Safadi.
TCC (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. PIS. 2. COFINS. 3. ISSQN. 4. ICMS. 5. Base de cálculo. 6. Direito tributário. I. Abrantes, Giorgia Petrucce Lacerda e Silva. II. Safadi, Nicolás de Oliveira. III. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34:336.2

MANUELA CAVALCANTI BEZERRA

**A EXCLUSÃO DO ISSQN DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS À LUZ
DOS FUNDAMENTOS ELENCADOS NO JULGAMENTO DA TESE DO SÉCULO**

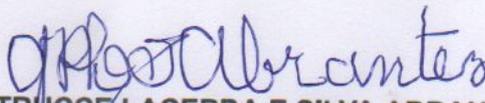
Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito de João Pessoa do Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba como requisito parcial
da obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientadora: Dr.^a Giorggia Petrucce
Lacerda e Silva Abrantes

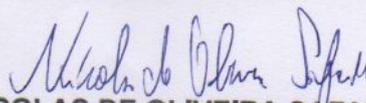
Coorientador: Nícolas de Oliveira Safadi

DATA DA APROVAÇÃO: 22 DE ABRIL DE 2025

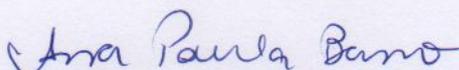
BANCA EXAMINADORA:



**Prof.^a GIORGGIA PETRUCCE LACERDA E SILVA ABRANTES
(ORIENTADORA)**



**NÍCOLAS DE OLIVEIRA SAFADI
(COORIENTADOR)**



**Prof.^a Dr.^a Me. ANA PAULA BASSO
(AVALIADORA)**

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço a Deus por sempre me guiar e me fortalecer a cada passo. Aos meus pais, Roberto e Mônica, por toda dedicação na minha criação e pelo amor incondicional. À minha avó Noêmia, e meus tios Adauto, Moema, Valquir, e Mabel agradeço por serem um porto seguro, e por sempre me fornecer todo o suporte necessário para minhas conquistas. À minha falecida avó Emilta, sou grata por ter me apresentado a tudo que ainda hoje representa quem eu sou. Aos meus irmãos, Pedro e Miguel, por terem crescido comigo e tornado minha trajetória mais completa. À toda minha família, por todo o amor recebido, eu os amo de volta.

Agradeço ao meu namorado Eduardo, pelo conforto oferecido em cada obstáculo e por ter me escolhido. Aos meus amigos, sou grata por sempre tornarem a minha experiência acadêmica mais leve, e a minha vida mais divertida. Não tenho dúvidas de que o papel de vocês foi essencial para a finalização deste projeto!

Sou grata, ainda, à minha orientadora, professora Giorgia, e ao meu coorientador, professor Nicolas, por toda a dedicação, paciência e inspiração oferecidas, e por terem aberto diversas portas que me conduziram mais fundo na jornada pelo conhecimento. Aos professores da banca, por abrir mão de seu tempo e concordarem em me guiar nesse importante projeto.

Por fim, aos meus cachorros, Toddy e Simba, por serem puro carinho na minha vida, obrigada!

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a constitucionalidade da exclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) da base de cálculo das contribuições sociais do PIS e da COFINS. Adota-se, pois, como principal referência o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que resultou na fixação da tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo dessas contribuições, também conhecida como “tese do século”, no meio tributário. A pesquisa tem caráter teórico e adota-se o método comparativo como abordagem principal, na medida em que realiza a análise paralela de dois casos emblemáticos, ambos com grande relevância para a problemática estudada. Outrossim, utiliza-se ainda o método indutivo, uma vez que parte da análise detalhada de um caso concreto — o Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR — para extrair conclusões passíveis de aplicação a outro julgamento que apresenta similitudes relevantes — o Recurso Extraordinário (RE) 592.616/RS — permitindo a formulação de um entendimento de caráter mais geral sobre o tema. Em relação às técnicas de pesquisa empregadas, fundamenta-se em levantamento bibliográfico e documental, mediante consulta a obras doutrinárias de referência, manuais especializados, artigos acadêmicos, dispositivos legais aplicáveis, bem como, com especial destaque, em decisões jurisprudenciais e precedentes relevantes, os quais servirão de base para a construção da análise crítica do objeto estudado. No que se refere aos capítulos, inicia-se com uma retomada das principais noções de direito tributário relacionadas aos casos analisados. Em seguida, apresenta um panorama dos principais argumentos utilizados no julgamento conhecido como 'tese do século', que resultou na decisão de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, destacando os conceitos de receita e faturamento, a discussão sobre a constitucionalidade da incidência de um tributo sobre outro, e os impactos da não cumulatividade do ICMS. Por fim, analisa a possibilidade de aplicar esses fundamentos ao caso do ISSQN, conhecido como 'tese filhote'. A análise considera tanto os aspectos formais quanto materiais da discussão, avaliando-se eventuais diferenças entre esse caso e o precedente do ICMS. Destarte, verifica-se a aplicabilidade dos argumentos utilizados no (RE) 574.706/PR ao RE 592.616/RS de modo a tornar favorável a exclusão do ISSQN da base de cálculo de PIS e COFINS. Tal imposto, assim como o ICMS, não compõe receita do contribuinte; é um valor

devido aos entes federativos e não se incorpora de forma definitiva ao patrimônio da empresa. Logo, não deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS pois não é receita ou faturamento empresarial. Daí conclui-se que a exclusão do ISSQN é juridicamente adequada, em consonância com os fundamentos do STF no RE 574.706/PR e com as garantias de coerência, segurança jurídica e respeito aos princípios constitucionais que são esperadas das decisões judiciais, por ordem de nosso Código Civil.

Palavras-chave: PIS; COFINS; base de cálculo; exclusão do ISSQN; tese do século.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the constitutionality of excluding the Tax on Services of Any Kind (ISSQN) from the calculation base of the social contributions PIS and COFINS. The main reference adopted is the judgment of Extraordinary Appeal (RE) 574.706/PR by the Federal Supreme Court (STF), which resulted in the establishment of the thesis that the ICMS tax should not be included in the calculation base of these contributions—commonly referred to in tax circles as the “thesis of the century.” This is a theoretical study, and the main approach adopted is the comparative method, as it conducts a parallel analysis of two emblematic cases, both highly relevant to the issue at hand. Additionally, the inductive method is employed, starting from a detailed analysis of a specific case—Extraordinary Appeal (RE) 574.706/PR—to draw conclusions that may be applied to another case with relevant similarities—Extraordinary Appeal (RE) 592.616/RS—thus allowing the formulation of a more general understanding of the topic. As for the research techniques used, the work is based on bibliographical and documentary research, involving consultation of authoritative legal literature, specialized manuals, academic articles, applicable legal provisions, and, most notably, judicial decisions and relevant precedents, which form the foundation for a critical analysis of the subject under study. The chapters begin by revisiting key tax law concepts related to the analyzed cases. Next, an overview is presented of the main arguments used in the judgment known as the “thesis of the century,” which led to the decision to exclude the ICMS from the PIS and COFINS calculation base. This includes a discussion of the concepts of revenue and gross receipts, the constitutionality of taxing one tax over another, and the impacts of the ICMS’s non-cumulative nature. Finally, the work examines the possibility of applying these arguments to the case involving the ISSQN, known as the “offspring thesis.” The analysis considers both formal and substantive aspects of the debate, assessing any differences between this case and the ICMS precedent. It thus evaluates whether the arguments used in RE 574.706/PR are applicable to RE 592.616/RS in a way that supports the exclusion of ISSQN from the PIS and COFINS tax bases. Like the ICMS, the ISSQN does not constitute revenue for the taxpayer; it is an amount owed to government entities and does not definitively become part of the company's assets. Therefore, it should not be included in the calculation base for PIS and COFINS, as it is not corporate

revenue or gross receipts. In conclusion, the exclusion of ISSQN is legally sound, aligned with the reasoning adopted by the STF in RE 574.706/PR and consistent with the principles of coherence, legal certainty, and respect for constitutional principles that are expected of judicial decisions, as required by the Brazilian Civil Code.

Key-words: PIS; COFINS; calculation basis; exclusion of the ISSQN; thesis of the century.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS.....	14
2.1 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR: O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	14
2.1.1 O Princípio Da Legalidade.....	15
2.1.2 O Princípio da Capacidade Contributiva.....	16
2.2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E APRESENTAÇÃO DOS TRIBUTOS ENVOLVIDOS NO RE 574.706/PR E RE 592.616/RS.....	17
2.2.1 A Regra Matriz de Incidência Tributária.....	17
2.2.2 O PIS e a COFINS.....	19
3 OS FUNDAMENTOS DA TESE DO SÉCULO.....	26
3.1 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA “VERSUS” A INCLUSÃO DE TRIBUTOS NA BASE DE CÁLCULO UNS DOS OUTROS.....	27
3.2 SOBRE OS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS DE RECEITA E FATURAMENTO APLICADOS NO RE 574.706/PR.....	31
3.3 A TÉCNICA DE NÃO-CUMULATIVIDADE E AS CAUSAS DE EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS.....	40
4 A EXCLUSÃO DO ISSQN DA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS À LUZ DA TESE DO SÉCULO.....	46
4.1 A APLICABILIDADE FORMAL DO CONTEÚDO DO RE 574.706/PR AO RE 592.616/RS.....	46
4.2 A APLICABILIDADE MATERIAL DOS FUNDAMENTOS DO RE 574.706/PR AO RE 592.616/RS.....	49
4.2.1 Aplicabilidade dos conceitos de faturamento e receita bruta conforme interpretados no RE 574.706/PR.....	50
4.2.2 A técnica da não cumulatividade adotada pelo ICMS como argumento de distinguish entre o RE 574.706/PR e o RE 592.616/RS.....	54
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	57
REFERÊNCIAS.....	60

1 INTRODUÇÃO

No dia 15 de março de 2017, os ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a Presidência da Ministra Cármen Lúcia, decidiram, por maioria, pelo provimento ao Recurso Extraordinário 574.706/PR¹, em que se discutia, à luz do art. 195, I, b, da Constituição Federal, se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) integra, ou não, a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. A matéria foi afetada como sendo de repercussão geral, tendo sido destacada como Tema 69 do STF, e teve por tese fixada que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.

A decisão, cujo trânsito em julgado só se deu em 9 de setembro de 2021, em razão da oposição e julgamento de embargos de declaração, analisou as principais noções doutrinárias e jurisprudenciais existentes para a interpretação dos conceitos constitucionais de receita e faturamento, essenciais para definir as bases de cálculo das contribuições sociais PIS e COFINS. A fundamentação dos votos favoráveis levou em consideração que os valores recolhidos a título de ICMS pelas empresas contribuintes de PIS e COFINS correspondem a mero trânsito de valores no seu caixa, destinados a serem repassados aos cofres públicos estaduais, de modo que não poderiam integrar o faturamento de uma empresa. Nesse ínterim, os impactos da decisão, tanto sobre os cofres da Administração Pública quanto sobre os contribuintes dos referidos tributos, que puderam pleitear o ressarcimento das quantias pagas à maior ao Fisco, tornaram-na um forte referencial do Direito Tributário, tendo rapidamente se popularizado sob a alcunha de “*tese do século*”².

Naturalmente, os alicerces sob os quais se fundamentaram os votos favoráveis ao provimento do RE 574.706/PR, e que embasaram a definição de faturamento então discutida no processo, geraram o conseqüente nascimento de diversas teses derivadas da tese do século, as chamadas “*teses filhote*”, pleiteando

¹ STF. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 574.706/PR*. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgado em 15 mar. 2017. Inteiro Teor do Acórdão. Disponível em <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/RE-574706.pdf>. Acesso em: 03 mar. 2025.

² VUONO, Aislane. *As recentes decisões sobre a 'Tese do Século'*. Consultor Jurídico, 5 dez. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-05/as-recentes-decisoes-sobre-a-tese-do-seculo/>. Acesso em: 03 mar. 2025.

pela exclusão de outros tributos da base de cálculo de PIS e COFINS por analogia ao discutido no julgado³. Dentre estas é possível destacar a tese de exclusão do ICMS devido pelos substituídos em regime de substituição tributária (ICMS-ST), que foi matéria do Recurso Especial nº 1.896.678/RS afetada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Tema Repetitivo nº 1.125, e que já transitou em julgado, tendo sido fixada, mais uma vez, tese favorável ao contribuinte, com a exclusão do referido tributo da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS⁴.

Nesse cenário, a tese filhote que pleiteia a exclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) da base de cálculo de PIS e COFINS, objeto do presente trabalho e matéria do RE 592.616/RS, também já se encontra afetada pela repercussão geral, na forma do Tema 118 do STF⁵. É inegável a importância deste julgamento, que estava pautado para decisão em agosto de 2024, mas que se encontra atualmente suspenso, para o cenário tributário futuro. Trata-se de uma tese bilionária que, em caso de provimento, e caso siga a modulação de efeitos retroativa prevista para o RE 574.706/PR, será capaz de gerar um grande impacto sobre os cofres públicos, com grandes quantias a serem restituídas aos contribuintes pelo pagamento indevido dos últimos anos⁶. Aliás, mesmo sem que se considere o elemento de potencial retroatividade da decisão, é possível compreender o benefício financeiro a ser gerado aos contribuintes nos anos seguintes, dada a possibilidade de exclusão de mais um tributo da base de cálculo de PIS e COFINS, e o conseqüente fortalecimento das demais teses filhotes que ainda aguardam julgamento pelos tribunais superiores, a exemplo da tese de exclusão do PIS e COFINS da própria base.

O presente trabalho se propõe a enfrentar o questionamento que atualmente se impõe aos ministros do STF quanto à constitucionalidade da exclusão

³ MORAES, Hélio João Pepe de; FREITAS, Victoria Maciel de. *Empresas devem ficar de olho nas teses filhotes da "tese do século"*. Consultor Jurídico, 8 maio 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mai-08/moraese-freitas-teses-filhotes-tese-seculo/>. Acesso em: 03 mar. 2025.

⁴ STJ. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). *Acórdão no Recurso Especial nº 1.896.678/RS*. Julgado em 13/12/2023. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202002461435&dt_publicacao=28/02/2024. Acesso em: 03 de mar. de 2025

⁵ STF. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 592.616/RS*. Relator: Min. Celso de Mello. Decisão, 10 out. 2008. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2637509>. Acesso em: 03 mar. 2025

⁶ HIGÍDIO, José. *Expectativas tributárias para 2025 envolvem reformas e "filhote" da tese do século*. Consultor Jurídico, 14 jan. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jan-14/expectativas-tributarias-para-2025-envolvem-reformas-e-filhote-da-tese-do-seculo/>. Acesso em: 03 de mar. de 2025.

do ISSQN da base de cálculo das contribuições sociais do PIS e COFINS, tendo como norte os fundamentos elencados no RE 574.706/PR, precedente de observância obrigatória que deu origem à tese do século. Nesse contexto, o problema de pesquisa consubstancia-se na seguinte questão: são os fundamentos utilizados no julgamento da tese do século aplicáveis à tese filhote do ISSQN?

As hipóteses previamente formuladas a partir de tal questionamento são: a validação da aplicabilidade dos fundamentos contidos na tese do século à tese filhote do ISSQN, com a demonstração dos elementos que assemelham seus conteúdos e permitem tal aplicação; ou, em sentido contrário, a demonstração da impossibilidade da aplicação de tais fundamentos à tese filhote, com o consequente detalhamento dos aspectos de distinção que impedem o uso da mesma interpretação jurídica em ambos os casos.

O objetivo geral da pesquisa será discernir a constitucionalidade da exclusão do ISSQN da base de cálculo de PIS e COFINS à luz das razões de decidir contidas no Recurso Extraordinário 574.706/PR.

Os objetivos específicos serão identificar os fundamentos elencados no Recurso Extraordinário 574.706/PR que estabeleceram a constitucionalidade da exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS, elucidar características relevantes do ICMS e do ISSQN que os assemelham e que os diferenciam, e verificar a aplicabilidade dos fundamentos utilizados na exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS à tese de exclusão do ISSQN contida no RE 592.616/RS, a fim de fixar tese favorável ou contrária à exclusão deste imposto da base de cálculo das contribuições.

Trata-se de uma pesquisa teórica a partir do método comparativo, uma vez que serão analisados e comparados dois casos de grande relevância para a problemática. A pesquisa utilizará o método indutivo para essa análise, partindo-se da análise de um caso específico (RE 574.706/PR) para tecer as conclusões aplicáveis a outra manifestação com a qual se notam similaridades (RE 592.616/RS), estabelecendo um padrão geral. E quanto às técnicas de pesquisa utilizar-se-ão a pesquisa bibliográfica e documental e, para tanto, será feito uso de obras de referência, manuais, artigos, legislação e, principalmente, jurisprudência e precedentes, para analisar a matéria.

Já no que se refere à abordagem dos conteúdos, inicialmente, será feita uma recapitulação dos principais conceitos tributários pertinentes aos casos

analisados conforme estipulados pela constituição, pela lei e pela doutrina. Em seguida, será traçado um panorama geral dos fundamentos elencados no julgamento da tese do século que culminaram na decisão favorável à exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS, mormente os conceitos de receita e faturamento, a constitucionalidade da incidência de tributo sobre tributo, e os efeitos da tributação indireta sobre o consumo. Por fim, será realizada uma análise da aplicabilidade formal e material desses fundamentos à tese filhote do ISSQN, analisando-se quaisquer possíveis disparidades existentes entre este e o caso-parâmetro da tese do século, concluindo-se pela exclusão ou não dos valores sobre os quais incidem as supracitadas contribuições sociais.

Nesse sentido, algumas das possíveis conclusões para a pesquisa seriam: que existe aplicabilidade formal dos fundamentos do RE 574.706/PR ao RE 592.616/RS; que o conceito de receita e faturamento interpretado na tese do século não compreende valores devidos à título de tributo que adentram o caixa das empresas; e que as semelhanças existentes entre o ICMS e o ISSQN validam a exclusão deste último tributo da base de cálculo de PIS e COFINS, à semelhança do entendimento contido no RE 574.706/PR.

2 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

Em se tratando do exame de um caso que lida, sobretudo, com a teoria do Direito Tributário, levantando importantes questões a respeito da base de cálculo de determinados tributos, e, principalmente, dos conceitos que dão margem à incidência ou não da tributação, torna-se de suma importância a apresentação, inicialmente, dos princípios constitucionais e fórmulas básicas de incidência tributária, e dos tributos discutidos, conforme previstos em lei, com suas características principais.

2.1 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR: O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

As limitações constitucionais ao poder de tributar se encontram inseridas na Seção II do Título VI (Da Tributação e do Orçamento) do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) da Constituição Federal⁷, e surgem tanto na forma de regras quanto de princípios, ao que o presente trabalho deverá se demorar mais na segunda forma de limitação. Conforme explica Luís Eduardo Schoueri⁸, tipicamente as limitações constitucionais ao poder de tributar são tratadas como “princípios” ainda que apresentadas como regras, pois a referência comumente utilizada é sempre “Princípio” da Legalidade, “Princípio” da Anterioridade, “Princípio” da Irretroatividade, etc.

Nesse sentido, cumpre rememorar brevemente a importância de tais limitações em nosso sistema constitucional tributário. As limitações ao poder de tributar figuram com grande destaque nesse cenário, visto que servem como verdadeiras garantias do particular frente à pretensão tributária estatal. Não só de direitos e garantias sociais e coletivos se reveste o nosso sistema jurídico e bem-estar social, mas também das tão conhecidas liberdades individuais e civis, conquistadas ainda nos direitos humanos da primeira geração. Dentre estes, o direito à propriedade ganha destaque, por ser dever do Estado assegurar um ambiente propício para que os agentes privados possam atuar e crescer. Este

⁷ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Texto consolidado. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 de mar. 2025.

⁸ SCHOEURI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

ambiente somente é possível a partir do contexto de segurança jurídica que o respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar propiciam⁹.

O art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), define o tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”¹⁰. A análise de tal dispositivo permite constatar que o tributo, como uma prestação de natureza compulsória, decorrente do exercício do poder soberano do Estado, deve ser pago independentemente da vontade do contribuinte. Por óbvio, faz-se necessário impor as devidas restrições à atividade estatal de tributar, pois, de outro modo, a disposição irrefreada de tais recursos deixaria os agentes privados à mercê de potenciais avanços desmedidos para os quais, aponta Schoueri, não faltariam necessidades sociais aptas a servirem de justificativa¹¹.

Nesse contexto, em ambos os casos em análise (RE 574.706/PR e RE 592.616/RS), foram suscitadas discussões que se originam justamente em princípios elementares do direito tributário, mais especificamente o princípio da legalidade e o princípio da capacidade contributiva, que constituem também importantes limitações ao poder de tributar e, portanto, merecem uma apresentação inicial.

2.1.1 O Princípio Da Legalidade

A atividade legislativa é de fato o principal pilar no qual estão embasadas tanto a coercitividade quanto a legitimidade das obrigações tributárias, noção que se origina no princípio da legalidade no Direito Tributário, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal (CRFB)¹².

Em matéria tributária a anuência prévia do contribuinte de se submeter às normas de tributação é condicionante para que a sua futura cobrança seja legitimada, seja esta anuência dada diretamente, seja por meio de seus representantes¹³. Portanto, aqueles que elaboram as leis devem ser considerados

⁹ SCHOEURI, 2023. Op. Cit. (nota 8)

¹⁰ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 mar. 2025.

¹¹ SCHOEURI, 2023. Op. Cit. (nota 8).

¹² BRASIL, 1988. Op. cit. (nota 7).

¹³ SCHOEURI, 2023. Op. Cit. (nota 8).

enquanto na posição de representantes do povo, devidamente eleitos, e a eles incumbe conferir a legitimidade das cobranças de tributos. Seu papel deverá ser, sobretudo, o de sopesar as necessidades de natureza coletiva que requeiram o levantamento de recursos de natureza tributária com os possíveis efeitos dessa verdadeira invasão ao direito de propriedade privada do contribuinte, garantindo que o resultado final seja sempre o mais benéfico possível para o bem-estar comum. E é esta legitimidade, garantida pela representação da vontade popular, que permite, conseqüentemente, que sejam conferidas às obrigações tributárias seu elemento compulsório, e, por fim, ao Estado, o poder de exigir coercitivamente dos contribuintes o recolhimento dos tributos¹⁴.

Diante disso, cumpre mencionar ainda que o princípio constitucional da legalidade é reforçado pelo princípio da tipicidade, ou da estrita legalidade, disposto no art. 97 do CTN, que prevê que todos os elementos necessários à incidência tributária devem ser discriminados por lei¹⁵.

Nos casos em tela, por exemplo, foram amplamente discutidas as previsões constitucionais e contidas em legislação tributária esparsa, no que diz respeito à construção dos conceitos jurídicos de receita bruta e faturamento, e no que tange à existência ou não de previsão legal explícita que favoreça ou exclua a inclusão de tributos dentro dos valores econômicos que de fato traduzem esses conceitos na realidade concreta.

2.1.2 O Princípio da Capacidade Contributiva

Outro princípio de grande importância para o Direito Tributário é o da capacidade contributiva, previsto mais explicitamente no art. 145, § 1º da atual Constituição Federal¹⁶, e principal critério para mensurar o impacto econômico dos impostos e a justiça da sua aplicação frente aos contribuintes. Sopesar a contribuição com tributos ao mesmo tempo em que se preserva o direito do contribuinte à propriedade privada é um grande desafio do legislador, e o princípio da capacidade contributiva visa justamente garantir que sejam atendidos aos

¹⁴ SCHOEURI, 2023. Op. Cit. (nota 8).

¹⁵ BRASIL, 1966. Op. Cit. (nota 10).

¹⁶ BRASIL, 1988. Op. cit. (nota 7).

interesses públicos e particulares, concedendo ao sistema tributário a maior eficiência possível.

Nesse contexto, o princípio da capacidade contributiva é marcado pela busca por elementos que traduzam demonstrações de riqueza dos contribuintes, de forma que a carga tributária almejada pelo poder estatal seja uniformemente distribuída entre aqueles que com ela contribuem. Incumbe, portanto, aos legisladores, a determinação de práticas específicas dos sujeitos que traduzem, de alguma forma, valores financeiramente substanciais, dos quais poderão ser captadas pelo Fisco alguma porcentagem, proporcional à riqueza efetivamente gerada¹⁷.

2.2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E APRESENTAÇÃO DOS TRIBUTOS ENVOLVIDOS NO RE 574.706/PR E RE 592.616/RS

Oportuno também desenvolver, para melhor análise dos tributos PIS, COFINS, ICMS e ISSQN, que são objeto dos casos então analisados, uma breve descrição dos elementos que permeiam o fenômeno da incidência tributária, finalidade com a qual será apresentado a seguir o conceito da regra matriz de incidência tributária de Paulo de Barros Carvalho¹⁸. Além disso, também serão distinguidos o fato gerador e a base de cálculo desses tributos, juntamente com algumas características relevantes, a fim de melhor contextualizar as discussões travadas na tese do século, que serão expostas em momento posterior.

2.2.1 A Regra Matriz de Incidência Tributária

É no contexto da necessidade de estrita previsão legal (princípios da legalidade e tipicidade) para incidência da tributação que a regra matriz de incidência tributária se torna essencial para uma melhor compreensão de como ocorre o fenômeno da incidência de tributos sobre as atividades humanas. Isso porque a previsão de um tributo raras vezes se encontra organizada em uma única Lei, mas sim espalhada ao longo da Constituição, Código Tributário Nacional, e

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

¹⁸ CARVALHO, 2021. Op. Cit. (nota 17).

legislação tributária (leis, decretos, normas complementares, etc.), de modo que se torna recomendável ter um certo conhecimento prévio dos principais elementos essenciais à incidência tributária antes de se aventurar na busca pelos diversos dispositivos que contenham previsões acerca de determinado tributo.

A regra matriz de incidência tributária é uma expressão cunhada por Paulo de Barros Carvalho para se referir à uma técnica de sua autoria que objetiva sintetizar, em elementos-chave, como se dá a relação jurídico-tributária. Atualmente, é amplamente adotada na doutrina e jurisprudência brasileira como um referencial teórico que permite pensar as manifestações tributárias de forma mais eficiente e didática.

A técnica parte da análise dos principais elementos que devem ser previstos pela lei a fim de garantir a eficaz incidência de um tributo, relação que se dá na medida em que a norma se propõe à previsão do chamado “fato jurídico”, descrito no universo conceitual, mas cuja hipótese deverá se traduzir em uma ocorrência concreta. Sendo assim, e com base no princípio tributário da tipicidade, todos os critérios estabelecidos na norma geral e abstrata devem ser atendidos para que um evento da vida real seja considerado um fato jurídico tributário, sob pena de que a relação de obrigação tributária que se pretendia forjar seja comprometida¹⁹.

De modo geral, a regra matriz se trata de uma técnica que busca isolar os elementos essenciais da relação jurídico-tributária, a fim de que possam ser melhor visualizados. Em sentido estrito, considera-se como norma tributária aquela que, a partir de um dispositivo hipotético, prevê determinada consequência, que deve ser, *in casu*, a incidência de um tributo, o nascimento da obrigação tributária. A hipótese formulada pela norma será, portanto, o elemento prescritor, enquanto a consequência configurará seu elemento descritor, que indica a consequência correspondente²⁰.

A seguir, é preciso isolar os sub-elementos que devem estar contidos na prescrição e descrição que compõem a norma tributária, os chamados critérios identificativos, inerentes à construção de todo e qualquer tributo, conforme elencados por Paulo de Barros Carvalho²¹. No contexto do prescritor, por exemplo, devem ser descritos os critérios material, temporal, e espacial do tributo, que

¹⁹ CARVALHO, 2021. Op. Cit. (nota 17).

²⁰ CARVALHO, 2021. Op. Cit. (nota 17).

²¹ CARVALHO, 2021. Op. Cit. (nota 17).

correspondem, respectivamente, ao comportamento que gera a incidência tributária, o momento de sua ocorrência e a delimitação do local onde será. Já no descritor teremos a descrição dos elementos consequentes ao perfazimento da hipótese do prescritor, que incluem o critério pessoal, com os sujeitos ativo e passivo da relação tributária estabelecida, e o critério quantitativo, composto pela base de cálculo e alíquota do tributo. Apenas a partir de tal conjunto de dados é possível compreender em sua totalidade a norma-padrão de incidência de um tributo, e é a sua previsão em lei que permite à coletividade tomar ciência de sua existência e lhe garante legitimidade das cobranças de tributos que se seguirão.

Tanto a tese do século quanto a tese filhote do ISSQN em análise no RE 592.616/RS, discutem extensamente sobre elementos essenciais da previsão legal dos tributos envolvidos, como seu fato gerador (critério material) e base de cálculo (critério quantitativo), de modo que a apresentação de tais conceitos se torna necessária à melhor compreensão das discussões travadas nos casos. Sobretudo no caso do PIS e da COFINS, cumpre analisar como se dá a previsão em lei de tais elementos, a fim de que sejam melhor exploradas as interpretações trazidas à tona pela Suprema Corte.

2.2.2 O PIS e a COFINS

O artigo 195 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988²² (CRFB/88) estabelece a competência da União para a criação de diversas contribuições para o financiamento da seguridade social, incluindo aquelas sobre a folha de pagamentos, as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS), para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). O inciso I, alínea b do dispositivo esclarece que as contribuições sociais pagas pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, poderão incidir sobre a sua receita ou faturamento, como no caso do PIS e da COFINS. Logo, o fato gerador desses tributos, ou seja, o comportamento do sujeito passivo (*in casu*, o empregador, empresa ou entidade a ela equiparada, conforme descrito no dispositivo) responsável por desencadear a sua incidência, é auferir receita ou faturamento. Por

²² BRASIL, 1988. Op. cit. (nota 7).

coincidência, também é esta a base de cálculo prevista para essas contribuições sociais, ao que se pode inferir que o legislador considerou serem estes os valores responsáveis por traduzir a manifestação de riqueza, e, conseqüentemente, a capacidade contributiva, do sujeito passivo de PIS e COFINS. Conforme explica Schoueri, a base de cálculo “própria” de impostos é aquela que se presta a medir a capacidade contributiva, pois ela deve corresponder justamente à delimitação do que corresponde à manifestação de riqueza do contribuinte²³.

Cumpra ainda mencionar que o inciso I, alínea b do art. 195 da CRFB foi incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998²⁴, que adicionou o termo “receita” ao dispositivo que antes discriminava apenas o faturamento como componente da base de incidência das referidas contribuições sociais. Dessa adição é possível concluir que havia intenção do legislador de se fazer valer do conceito de receita para expandir as materialidades econômicas tributáveis a título de PIS e COFINS. Contudo, aparentemente não houve, nessa oportunidade, aspiração do legislador a maiores esclarecimentos quanto à delimitação dos respectivos conceitos, de receita e faturamento, cuja definição há muito já se assentava como uma controvérsia para a jurisprudência, conforme bem apontou o ministro Luís Roberto Barroso em seu voto no julgamento do RE 574.706/PR²⁵. Nesse, o ministro pontuou brevemente acerca da evolução legislativa da previsão da base de cálculo do PIS e da COFINS, que se iniciou com o conceito de receita bruta dado pelo Decreto-Lei nº 2.397/87²⁶, e posteriormente reproduzido pela Lei Complementar nº 70/91²⁷, para depois ser ampliado pela Lei nº 9.718/98²⁸ - a fim de incluir não só as receitas decorrentes da atividade-fim da empresa, mas toda e qualquer receita por ela auferida - até enfim atingir a atual Emenda Constitucional nº 20/1998²⁹, com a

²³ SCHOEURI, 2023. Op. Cit. (nota 8).

²⁴ BRASIL. *Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998*. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 16 dez. 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm. Acesso em: 22 mar. 2025.

²⁵ STF, 2017. Op. Cit. (nota 1).

²⁶ BRASIL. *Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987*. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 22 dez. 1987. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2397.htm. Acesso em: 22 mar. 2025.

²⁷ BRASIL. *Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991*. Institui a COFINS. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm. Acesso em: 06 abr. 2025.

²⁸ BRASIL. *Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998*. Altera a legislação tributária federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm. Acesso em: 04 abr. 2025.

²⁹ BRASIL, 1998. Op. cit. (nota 24).

inclusão do simples termo receita, sem maiores especificações, à previsão da CRFB. Conclui portanto, Barroso que a evolução normativa no que tange a esta matéria não teria contribuído para mitigar os problemas de delimitação da base de cálculo e interpretação da norma até hoje discutidos³⁰.

Ademais, o PIS e a COFINS podem ser recolhidos sob o regime cumulativo, regulamentado pela Lei 9.718/1998³¹, ou não cumulativo, regulamentado pelas Leis 10.637/2002³² (PIS) e 10.833/2003³³ (COFINS), cujo diferencial consiste na possibilidade de geração de créditos para compensação tributária, nos moldes da legislação pertinente.

Conforme estabelecem os arts. 2º e 3º da Lei 9.718/1998³⁴, as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, sendo este correspondente à receita bruta prevista pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977³⁵. Similarmente, as Leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), que tratam dessas contribuições no regime não cumulativo, também equiparam em seu art. 1, § 1º, a sua base de cálculo ao conceito de receita bruta prevista pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014³⁶, aduzido abaixo:

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:(...)

III - tributos sobre ela incidentes; e (...)

³⁰ STF, 2017. Op. Cit. (nota 1).

³¹ BRASIL, 1998. Op. Cit. (nota 28).

³² BRASIL. *Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep): seção 1, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em: 01 abr. 2025

³³ BRASIL. *Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003*. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em: 02 abr. 2025.

³⁴ BRASIL, 1998. Op. Cit. (nota 28).

³⁵ BRASIL. *Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art12. Acesso em: 02 abr. 2025.

³⁶ BRASIL. *Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014*. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm. Acesso em: 01 abr. 2025.

Nota-se que, nesse caso, que não só a norma enumera diversas operações capazes de gerar valores que irão compôr o conceito de receita bruta então formulado, como também fica indiretamente especificado pelo § 1º do artigo acima aduzido que se encontram incluídos na receita bruta os tributos sobre ela incidentes, sem os quais será considerada receita líquida.

Tem-se portanto, inicialmente, a possibilidade de compreender que tributos incidentes sobre operações de venda e serviços, tais como ICMS e ISS, também compõem a receita bruta do empregador ou empresa, em conformidade com o que dispõe o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, estando também, conseqüentemente, incluídos na base de cálculo de PIS e COFINS, até então.

2.2.3 ICMS, ICMS-ST, ISSQN e a tributação sobre o consumo

Tanto o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) quanto o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) são impostos classificados pelo CTN como incidentes sobre a produção e a circulação. O ICMS é um imposto de competência estadual e do Distrito Federal que se encontra previsto no art. 155, II, da CRFB³⁷ e regulamentado pelas Leis Complementares nº 24/1975³⁸ e 87/1996³⁹. É notadamente conhecido por possuir um amplo critério material, que inclui diversas operações, como, por exemplo, a circulação de mercadorias, o transporte interestadual e intermunicipal, os serviços de comunicação, e os combustíveis. Por óbvio, tal amplitude de fatos geradores da incidência de ICMS o torna um imposto plurifásico, isto é, que incide em diversas fases da cadeia de produção⁴⁰. Portanto, o ICMS obrigatoriamente segue o princípio da não cumulatividade, conforme previsão contida no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal⁴¹.

³⁷ BRASIL, 1988. Op. cit. (nota 7).

³⁸ BRASIL. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre convênios para concessão de isenções do ICMS. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 03 de mar. 2025.

³⁹ BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o ICMS. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 05 abr. 2025.

⁴⁰ QUINTANILHA, Gabriel Sant'anna. *Manual de direito tributário: volume único*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

⁴¹ BRASIL, 1988. Op. cit. (nota 7).

A não cumulatividade consiste na técnica de permitir ao contribuinte acumular créditos à medida que o imposto incide na cadeia de produção de determinado bem ou serviço, garantindo a compensação do tributo referente às operações anteriores.

O ICMS é um imposto que incide sobre o valor do produto a cada fase da cadeia de produção, porém, na prática, a sua incidência se dá sobre o valor total da operação realizada (art. 13, I e II, da LC 87/1996⁴²), incluindo o valor dos seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; o frete; e o montante referente ao próprio ICMS, destacado separadamente na nota fiscal, caso já tenha sido alavancada sua incidência em um momento anterior da cadeia produtiva. Nesse contexto, a técnica da não cumulatividade permite facilitar o processo de apuração do ICMS devido em cada fase da cadeia produtiva, de modo que o sujeito passivo de cada elo da linha de produção e distribuição calcula o valor devido do ICMS sobre sua operação, obtém o crédito correspondente ao imposto recolhido na operação anterior, já destacado em nota fiscal, e paga apenas o valor restante que resulte da operação de subtração dos valores tributados⁴³.

Quanto ao ICMS substituição tributária, isto é, o ICMS-ST, trata-se de modalidade de ICMS cuja previsão tem respaldo na Emenda Constitucional n° 3/1993⁴⁴, que adicionou o §7° ao art. 150 da CRFB. O referido dispositivo permite a atribuição legal de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição cujo fato gerador ainda irá ocorrer a determinado sujeito passivo de obrigação tributária, sendo-lhe assegurada restituição dos valores pagos em caso de não realização do fato gerador presumido. Em outras palavras, a previsão constitucional outorgou que a lei imponha a um terceiro não praticante direto do fato gerador, mas também sujeito passivo de determinado tributo, que se mostra como elo antecedente em uma cadeia produtiva, a obrigação tributária sua e dos demais elos posteriores, caracterizando-o como o substituto tributário destes. O substituto se torna responsável por antecipar o pagamento integral dos valores a serem recolhidos,

⁴² BRASIL, 1996. Op. Cit. (nota 39).

⁴³ QUINTANILHA, 2024. Op. Cit. (nota 40).

⁴⁴ BRASIL. *Emenda Constitucional n° 3, de 17 de março de 1993*. Altera dispositivos da Constituição Federal. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 18 mar. 1993. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm. Acesso em: 02 abr. 2025.

muito embora os substituídos, isto é, os demais participantes da cadeia de produção e distribuição, sejam os verdadeiros contribuintes de seus respectivos tributos.

Nesse regime, a base de cálculo do ICMS-ST se mostra a mesma: o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído, conforme estabelecido na LC n° 87/1996⁴⁵.

Inclusive, o STF já consolidou, no julgamento do Recurso Extraordinário n° 1.442.960, pautado como Tema 201 da Repercussão Geral⁴⁶, entendimento de que não deve haver efeitos distintos aos regimes de ICMS regular e em substituição tributária, de modo que os contribuintes sujeitos ou não ao regime de substituição deverão recolher o tributo com base no efetivo preço de venda praticado. Isso porque o art. 9º, caput, da LC n° 87/1996 determina que a adoção do ICMS em regime de substituição tributária depende de “acordo específico celebrado pelos Estados interessados”, de modo que é possível que exista previsão de substituição tributária para determinado produto em certo Estado e em outro não⁴⁷. Outrossim, a presunção do valor do imposto a ser recolhido nas futuras operações dos contribuintes exigia a fixação de uma verdadeira ficção jurídica, que poderia ou não corresponder às operações de fato realizadas pelos substituídos, fator que, somado à necessidade de acordo prévio com os Estados, poderia ocasionar ônus de produção distintos para o mesmo produto em diferentes unidades federativas, conseqüentemente diferenciando seu preço com base em mera “faculdade” dos governos estaduais. Foi justamente para dirimir os impactos de tais distinções, que se originam na ficção jurídica necessária à antecipação de pagamento de tributos que o STF estreou a tese do Tema 201, impondo correção das distorções eventualmente praticadas.

Já o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é um imposto de competência municipal e do Distrito Federal, previsto no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, cujo fato gerador é a prestação de serviços de qualquer natureza delimitados pela LC 116/2003⁴⁸, excluindo-se aqueles já tributados pelo ICMS (serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de

⁴⁵ BRASIL, 1996. Op. Cit. (nota 39)

⁴⁶ STF. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n° 1.442.960*. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Julgado em 12 set. 2023. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 20 mar. 2024. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=770921642>. Acesso em: 01 abr. 2025.

⁴⁷ BRASIL, 1996. Op. Cit. (nota 39)

⁴⁸ BRASIL. *Lei Complementar n° 116, de 31 de julho de 2003*. Dispõe sobre o ISSQN. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 01 abr. 2025.

comunicação). Neste caso, portanto, o fato gerador do ISSQN é a prestação dos serviços definidos na supracitada lei complementar, que traz em anexo um rol taxativo. Além disso, a base de cálculo deste tributo, isto é, os valores sobre os quais ele irá incidir, correspondem ao valor do serviço prestado, conforme determina o art. 7º da LC 116/2003⁴⁹.

Cumpra salientar ainda uma importante característica da tributação sobre o consumo, da qual fazem parte tanto o ICMS quanto o ISS, que é a possibilidade de repasse do ônus tributário a um terceiro pagador. O Direito Tributário brasileiro permite a classificação de impostos em diretos ou indiretos, conforme a distribuição da carga ou ônus tributário, isto é, do valor do tributo⁵⁰. Os impostos diretos são aqueles cujo valor é necessariamente desembolsado pelo contribuinte de direito, ou seja, o sujeito legalmente previsto como contribuinte não tem como repassar os valores referentes à sua carga tributária para terceiros. É o caso, por exemplo, do imposto de renda, em que muitas vezes sequer se sabe quanto será devido em cada período de apuração. Já os impostos indiretos, típicos do consumo, são aqueles que, por incidir sobre o valor das operações, são facilmente calculados e “repassados” ao consumidor com o aumento correspondente do preço do produto ou mercadoria. Nesse caso, o consumidor vira o chamado contribuinte de fato do imposto, pois acaba por pagar também o valor do tributo ao consumir.

No caso do ICMS, devido à técnica da não-cumulatividade adotada em sua apuração, o valor correspondente ao imposto já é destacado na nota fiscal emitida durante as operações de circulação e venda de mercadorias, fator que facilita a visualização do repasse. No caso do ISSQN, embora não haja o destaque do imposto na nota fiscal, também é possível ao prestador de serviços, embutir o valor do imposto correspondente ao serviço no pagamento previsto, fazendo, mais uma vez, com que o consumidor arque com tal custo. Essa possibilidade de repasse do ônus tributário ao consumidor é uma das grandes discussões que permeiam a exclusão do ICMS e do ISSQN da base de cálculo de PIS e COFINS, pois, em ambos os casos, a tese proposta pelos contribuintes é a de que o valor de tais tributos, por já ter sido repassado e pago por terceiros, não constitui faturamento das empresas, mas mero trânsito de valores em seu caixa, com destino específico a integrar o patrimônio dos estados e municípios tributantes.

⁴⁹ BRASIL, 2003. Op. Cit. (nota 48).

⁵⁰ QUINTANILHA, 2024. Op. Cit. (nota 40).

3 OS FUNDAMENTOS DA TESE DO SÉCULO

A “tese do século” é como ficou conhecido o Recurso Extraordinário 574.706/PR⁵¹, em que se discutia, à luz do art. 195, I, b, da Constituição Federal, se o ICMS integra, ou não, a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Na oportunidade, alegou o recorrente, Imcopa Importação, Exportação e Indústria De Óleos Ltda, que a interpretação da legislação favorável ao entendimento de que o ICMS integra a base de cálculo de PIS e COFINS viola o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88⁵²) e a regra de competência das contribuições (art. 195, I, b, da CF/88⁵³). Em síntese, alega que o ICMS é ônus fiscal e portanto não poderia ser considerado que a entrada de valores já discriminados como devidos a título de ICMS no caixa de uma empresa constituem seu patrimônio, mas sim dos Estados⁵⁴. Logo, não integrando o patrimônio empresarial, a inclusão do ICMS nos valores sobre os quais incidem o PIS e a COFINS, correspondentes à receita ou faturamento empresarial, seria inválida, pois desvincularia totalmente a incidência do tributo de sua base de cálculo constitucionalmente prevista.

A matéria foi considerada de repercussão geral e identificada como o Tema 69 do STF⁵⁵, tendo sido posteriormente estabelecida a tese de que o ICMS não integra a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. O voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Presidente), foi favorável ao provimento do RE quanto à exclusão do ICMS, tendo sido acompanhada pelos Ministros Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio, e Celso de Mello, e os votos contrários dos Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso e Dias Toffoli, e Gilmar Mendes, negando provimento ao recurso, foram vencidos.

⁵¹ STF, 2017. Op. Cit. (nota 1).

⁵² BRASIL, 1988. Op. cit. (nota 7).

⁵³ BRASIL, 1988. Op. cit. (nota 7).

⁵⁴ STF, 2017. Op. Cit. (nota 1).

⁵⁵ STF, 2017. Op. Cit. (nota 1).

Durante o decorrer da sessão de julgamento, as principais discussões travadas na fundamentação dos votos dos ministros envolveram a inclusão de tributos na base de cálculo uns dos outros, a fixação dos conceitos de receita e faturamento, para fins de definição dos valores que poderiam, de fato, integrar a base de cálculo de PIS e COFINS, e o funcionamento do regime de não cumulatividade do ICMS.

3.1 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA “VERSUS” A INCLUSÃO DE TRIBUTOS NA BASE DE CÁLCULO UNS DOS OUTROS

No Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, foi discutida a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, ou seja, se o ICMS integraria o conceito de faturamento. Naquela oportunidade, a sua exclusão foi considerada constitucional pelo Plenário do STF à luz dos seguintes fundamentos: a) tributos não devem integrar a base de cálculo de outros tributos; e b) conforme premissa constitucional, a base de cálculo da COFINS não abrange a receita de terceiros, *in casu*, o ICMS, posto que, uma vez recolhido, está destinado a se tornar receita dos estados. Contudo, não foi concedida repercussão geral ao caso, de modo que não se tornou um precedente de observância obrigatória. Nesse ínterim, os fundamentos de tal decisão foram citados por diversos Ministros, contrários e favoráveis ao provimento do RE 574.706/PR⁵⁶: aqueles a fim de tecer críticas à interpretação então realizada no RE 240.785, na tentativa de içar o atual julgamento à uma decisão divergente, e estes a fim de demonstrar que a inexistência de novidades legislativas desde o recente julgamento do precedente deve promover interpretação similar da matéria no RE 574.706/PR.

A insatisfação dos contribuintes com o modelo de tributação cumulativo, ou “em cascata”, em que tributos incidem sobre outros ou sobre si próprios, é matéria de ampla discussão há tempos no Direito Tributário. Nesse regime tributário o preço não encontra distinção entre mercadoria e tributo, a exemplo do ICMS, que incide sobre si mesmo, no chamado “cálculo por dentro”. O destaque do imposto na nota fiscal serve apenas para permitir o reaproveitamento do crédito tributário referente à operação anterior, não se prestando à separar o valor do tributo do valor

⁵⁶ STF, 2017. Op. Cit. (nota 1).

da mercadoria, posto que, em caso de nova operação mercantil, o ICMS incidirá sobre o total. Portanto, via de regra, o ICMS integra a sua própria base de cálculo, muito embora a técnica da não-cumulatividade, com a possibilidade de compensação de créditos aos contribuintes do imposto, permita a compensação de parte dos valores.

Nesse contexto, o Ministro Luís Roberto Barroso foi um dos que citaram o RE 240.785 e sua fundamentação contrária à incidência de tributos sobre tributos para afirmar que as conclusões de tal julgado lhe pareceram incoerentes com o histórico legislativo e jurisprudencial da matéria. O Ministro lembrou que o STF já possui decisão expressa em defesa da constitucionalidade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, o que torna constitucional, por consequência, a instituição da tributação sobre tributos, rechaçada no RE 240.785. Além disso, o Ministro citou a alínea i, ao art. 155, §2º, XII, da CRFB⁵⁷, que constitucionalizou a composição da base de cálculo do ICMS pelo próprio imposto. Por fim, ressaltou que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também mantém histórico no mesmo sentido, tendo julgado legítima a inclusão do ISS e do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, com a defesa de que seu valor não constitui tributo pago pelo consumidor, mas sim o preço final do produto, que portanto integrará o patrimônio do contribuinte ao vender. Ademais, mencionou que a integração do tributo no preço não difere, na visão do STJ, de sua composição por outros custos de produção como energia elétrica, empregados, aluguel, etc. Já sob a égide da Constituição de 1988, o STJ editou as duas súmulas 68 e 94, referente ao FINSOCIAL, com base em tal entendimento. Portanto, a jurisprudência tanto do Supremo quanto do Superior Tribunal de Justiça tem inúmeros precedentes que admitem a inclusão de um determinado tributo na base de cálculo de outro e, às vezes, na base de cálculo de si próprio, numa outra incidência.

O mesmo argumento também foi levantado pelo Ministro Gilmar Mendes em seu voto no RE 574.706/PR, em que lembrou, de forma crítica, que o RE 240.785 “foi o primeiro precedente desta Corte, não submetido à sistemática da repercussão geral, a reverter a posição consolidada durante décadas”, referindo-se aos tributos indiretos integrarem a base de cálculo de outros incidentes sobre o faturamento ou sobre a receita bruta das pessoas jurídicas⁵⁸.

⁵⁷ BRASIL, 1988. Op. cit. (nota 7).

⁵⁸ STF, 2017. Op. Cit. (nota 1).

O argumento de que a tributação não deve incidir sobre outros tributos advém, em sua essência, de uma derivação do princípio da capacidade contributiva, que, como visto anteriormente, visa resguardar os contribuintes, garantindo que os tributos incidam sobre manifestações de riqueza que os denotem capazes de contribuir com o financiamento dos interesses públicos e coletivos. Na realidade concreta, é inegável que quando tributos se encontram incluídos na margem de cálculo de outros tributos ou na sua própria, não se está mais tributando o patrimônio do contribuinte, mas sim um ônus. Ora, como bem pontuou o Min. Marco Aurélio, em seu voto no RE 574.706/PR, já é difícil é conceber incidência de tributo sobre a propriedade privada, retirando-se dela uma parcela substancial, sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quando incidente sobre um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. Para o Ministro, portanto, inviável que tal ônus possa estar encerrado em noção de “faturamento”, para fins de tributação.

Em argumento similar, o Min. Luiz Fux afirmou em seu voto que é errôneo afirmar que a Constituição irá prever explicitamente que não se deve excluir determinado fator de um imposto, pois se trata de uma meia verdade. Isso porque, mesmo quando a Constituição for omissa, não se pode deduzir a inclusão de fatores tributários estranhos ao fato gerador do tributo. Em função do princípio da legalidade, é necessário ao Direito Tributário a existência de lei prévia que torne previsível a tributação em todas as suas peculiaridades, especialmente quando esta diz respeito à uma oneração, como no caso dos fatos geradores da incidência de tributos, ou da ampliação de uma determinada base de cálculo.

A LC 70/1991 exclui expressamente da base de incidência de COFINS o IPI, em seu art. 2º, parágrafo único⁵⁹. Similarmente, o ICMS-ST devido pelo substituto tributário é excluído da incidência de PIS e COFINS pelas Leis 10.637/2002⁶⁰ (PIS) e 10.833/2003⁶¹ (COFINS), pois sua transferência integral é feita logo no início da cadeia produtiva para as fazendas públicas estaduais, sem fazer uso das técnicas de creditação e compensação adotadas no modelo de apuração contábil do ICMS já que não existem valores posteriores a serem pagos pelos contribuintes substituídos. Quanto a isso, tanto a Ministra Carmén Lúcia, relatora do

⁵⁹ BRASIL, 1991. Op. cit. (nota 27)

⁶⁰ BRASIL, 2002. Op. Cit. (nota 32).

⁶¹ BRASIL, 2003. Op. Cit. (nota 33).

RE 574.706/PR quanto o Ministro Luiz Fux salientam que se o recolhimento do ICMS-ST transferido integralmente aos estados não é considerado faturamento das empresas, não devendo integrar a base de cálculo de PIS e COFINS, tampouco deve ser o ICMS, uma vez que não se distinguem em natureza, mas apenas em suas técnicas de apuração. Enquanto o primeiro adianta os valores que serão arrecadados, sendo papel do substituto tributário recolhê-los integralmente ao fisco estadual, este último realiza transferência parcial dos valores ao longo dos elos da cadeia de produção. Portanto, conforme argumentado pelo Ministro Luiz Fux, o simples fato de a legislação tributária não afirmar que deve ser excluído o ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS, não significa que sua inclusão nesta pode ser automaticamente deduzida, uma vez que seria tal tributo estranho ao conceito de faturamento, e não representa manifestação de riqueza apropriada ao caso. Compartilhando tal entendimento frisou o Ministro Marco Aurélio que tal inclusão que, independentemente da modalidade utilizada para o recolhimento do ICMS, o valor efetivamente recolhido não pode ser considerado faturamento ou sequer receita bruta das empresas, uma vez que é valor devido aos estados.

Em suma, embora seja irrefutável a existência de incidência tributária sobre tributos no sistema tributário nacional, esta é matéria delicada, que conta com certa resistência por parte dos contribuintes e doutrinadores, posto que demonstra uma substancial incompatibilidade com o auferimento das manifestações de riqueza que de fato deveriam ser tributadas pelo Poder Público. No caso do RE 574.706/PR, embora o STF reconheça a possibilidade de incidência de tributos sobre tributos, conforme extenso histórico jurisprudencial do próprio Tribunal, foram considerados outros argumentos que salientam a incompatibilidade do ICMS com as parcelas de riqueza consideradas base de cálculo de PIS e COFINS, com destaque para a exclusão explícita de outros tributos como o IPI e, principalmente, o ICMS-ST, que compartilham de semelhanças significantes com o ICMS. Ademais, conforme será mais amplamente discutido no tópico a seguir, o entendimento dos Ministros acerca dos conceitos de faturamento e receita bruta se voltou muito mais para a manifestação de riqueza e patrimônio próprios, de modo que os valores a serem recolhidos pelos estados não poderiam ser considerados tributáveis pelas contribuições sociais.

3.2 SOBRE OS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS DE RECEITA E FATURAMENTO APLICADOS NO RE 574.706/PR

Conforme exposto anteriormente, a base de cálculo da PIS e COFINS enquanto contribuições sociais se encontra constitucionalmente prevista, correspondendo ao inciso I, alínea b do artigo 195 da CRFB/88⁶², que determina sua incidência sobre a receita ou o faturamento. A principal questão imposta aos ministros do STF no julgamento do RE 574.706/PR foi a possibilidade jurídica de inclusão do ICMS na definição de faturamento prevista como base de cálculo para PIS e COFINS, motivo pelo qual se faz essencial definir o conceito constitucional de faturamento.

Inicialmente a relatora e presidente da sessão de julgamento, a Ministra Cármen Lúcia, ressaltou em seu voto um pouco do histórico da legislação e jurisprudência acerca dos conceitos de receita e faturamento, destacando os votos do Ministro Cezar Peluso nos Recursos Extraordinários n° 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840 precedentes. Em trecho colacionado pela Ministra, o Min. Cezar Peluso ressalta que faturamento e receita não se confundem, nem são sinônimos das operações nas quais se manifestam⁶³.

Nesse sentido, conforme o uso do termo receita no artigo 187 da Lei n° 6.404/1976⁶⁴, é possível identificá-la como um gênero utilizado para se referir a todos os valores recebidos da pessoa jurídica que passam a se incorporar à sua esfera patrimonial. É viável, inclusive, a existência de receita não operacional, porém, no caso do faturamento, este, embora pertencente ao gênero receita, deverá sempre corresponder aos valores provenientes da atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços. Logo, seria possível identificar sua correspondência com a definição de receita bruta, contida no inciso I do artigo 187 da Lei n° 6.404/1976⁶⁵, composta pelas vendas e serviços.

Ademais, a Min. Cármen Lúcia também fundamentou seu voto com menção ao RE 170.555, em que se discutia justamente o conceito de faturamento para fins de incidência do antigo Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL),

⁶² BRASIL, 1988. Op. cit. (nota 7) .

⁶³ STF, 2017. Op. Cit. (nota 1).

⁶⁴ BRASIL. *Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 07 abr. 2025.

⁶⁵ BRASIL, 1976. Op. cit. (nota 62).

antecessor da COFINS e extinto com o seu surgimento (Lei Complementar nº 70, de 1991⁶⁶). A relatora rememorou que nesse julgamento prevaleceu o entendimento de que o conceito de faturamento está completamente abrangido pelo de receita bruta, sendo portanto menor que este. Porém, na discussão acerca da noção constitucional do termo faturamento identificou-se uma inegável correspondência com o sentido normativo da expressão “receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviços”⁶⁷. Esclareceu-se, portanto, que naquela oportunidade o STF não igualou os conceitos de receita bruta e faturamento, mas a fim de preservar a constitucionalidade da norma, inaugurou a interpretação de que a expressão legal receita bruta seria constitucional enquanto correspondente ao conceito de faturamento, isto é, receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Conforme pontuaram os Min. Edson Fachin e Marco Aurélio em seus votos no RE 574.706/PR, à época do julgamento do RE 240.785/MG compreendeu-se, por exemplo, que o faturamento não pode extravasar a parcela recebida a título da operação mercantil ou similar, posto que descabido afirmar que os contribuintes da COFINS faturam ICMS. Compreendeu-se, portanto, que enquanto estivesse incluso o ICMS na base de cálculo da COFINS, tal contribuição estaria incidindo sobre outro tributo de competência de unidade da Federação, e não sobre o faturamento do contribuinte, fato que não poderia se manter pois não traduz a manifestação de riqueza pretendida pela alínea ‘b’ do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal.

Contudo, o Min. Edson Fachin divergiu do supracitado entendimento, procedendo ao esclarecimento de que, de fato, antes da Emenda Constitucional 20/1998, a base de cálculo da COFINS estava limitada ao conceito de receita bruta originada das vendas de produtos, da comercialização de produtos e serviços, e da prestação de serviços. Todavia, com a promulgação da EC 20/1998⁶⁸, que adicionou o termo “receita” à previsão da base de cálculo de PIS e COFINS contida no art. 195, I, b da CRFB/88, constatou-se clara intenção de alargar a delimitação dos valores tidos como tributáveis pelas referidas contribuições sociais para atingir também outras formas de receita, conforme explicou o Min. Luís Roberto Barroso em seu próprio voto no julgamento do RE 574.706/PR. Portanto, embora

⁶⁶ BRASIL, 1991. Op. cit. (nota 27).

⁶⁷ STF, 2017. Op. Cit. (nota 1).

⁶⁸ BRASIL, 1998. Op. cit. (nota 24)

inicialmente o STF tenha feito uma interpretação à luz da legislação infraconstitucional do conceito de faturamento para a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, faz-se necessário revisitar tal interpretação, uma vez que a EC 20/1998 já se encontrava vigente à época do julgamento, para fazer incidir a contribuição sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas.

No entanto, conforme demonstrou o Min. Marco Aurélio em seu voto, não tendo havido nenhuma alteração legislativa ou constitucional desde o julgamento do RE 240.785, não haveria porque se modificar o posicionamento já alcançado pelo STF de que a receita bruta corresponde aos valores provenientes da atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços. Para o Ministro, é justamente o fato de que a EC 20/1998 já se encontrava vigente à época do julgamento do RE 240.785, e que, mesmo assim, a interpretação do Tribunal não foi favorável ao entendimento de que havia intenção de expandir a base de cálculo de PIS e COFINS, que permite ao STF se manter firme nesta mesma linha no julgamento do RE 574.706/PR. Pode ter, é claro, havido mudança na composição do Tribunal, de modo que poderão surgir novas interpretações, contudo, nesse caso, se geraria substancial insegurança jurídica quanto às decisões do Supremo, uma vez que o precedente, ainda que não afetado pela repercussão geral, é recente e tem por objeto tópicos idênticos aos levantados no RE 574.706/PR.

Paralelamente, o Min. Edson Fachin ressaltou em seu voto no RE 574.706/PR a diferença entre ingressos no caixa e receita bruta, afirmando que esta última implicaria em uma “oscilação patrimonial nova e positiva, e não um incremento no patrimônio do contribuinte, afinal também ocorre em casos de venda com prejuízo”⁶⁹. O Ministro esclareceu que os ingressos financeiros contêm as receitas, o faturamento e o lucro. O faturamento se encontra totalmente englobado pela receita das empresas, porém, os lucros, que representam de fato um incremento patrimonial, correspondem a apenas uma parcela da receita, isto é, não há correspondência direta com o faturamento.

Em resumo, para o Min. Edson Fachin, não é necessário que os valores que ingressam no patrimônio empresarial representem, necessariamente, lucro do contribuinte para que sobre eles incidam as contribuições do PIS e da COFINS. Basta que os valores ingressantes demonstrem um novo balanço positivo para o caixa empresarial. Esse seria o caso, portanto, do valor do ICMS embutido no preço

⁶⁹ STF, 2017. Op. Cit. (nota 1).

das mercadorias vendidas, que pode ser considerado um ingresso positivo de valores no caixa, independentemente de como a empresa destinará esses mesmos valores posteriormente, se ao pagamento dos tributos ou não. Caso contrário, afirmou o Ministro, estaria-se tributando o lucro e não o faturamento empresarial, e a previsão constitucional foi explícita ao determinar a incidência das contribuições sobre o faturamento. Nesse mesmo sentido, foi o voto do Min. Gilmar Mendes, para quem a hipótese de incidência e a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, estão relacionadas à “realidade econômica bruta”, logo, seria irrelevante se as operações de fato realizadas pela empresa são superavitárias ou não, isto é, se incrementam ou não o patrimônio do contribuinte.

Em contraponto a este posicionamento, no que tange ao conceito de receita bruta a Min. Rosa Weber também demonstrou que se trata de ingresso financeiro novo e positivo para a empresa, afirmando, no entanto, que deve se incorporar ao patrimônio do sujeito, diferentemente do argumento exposto anteriormente pelos Ministros. A Min. Rosa Weber citou como fundamento a clássica definição de Aliomar Baleeiro sobre receita pública, em que este afirma que “é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”⁷⁰. Na visão da Min. Rosa Weber, portanto, os valores que serão repassados aos cofres estaduais a título de ICMS não devem integrar a base de cálculo do PIS e COFINS, uma vez que, depois de seu ingresso no caixa da empresa, não serão incorporados de fato ao patrimônio do contribuinte, mas sim dos estados.

Paralelamente, o Min. Luís Roberto Barroso pontuou em seu voto acerca da inexistência de um conceito constitucional de receita ou faturamento que possa ter sido eventualmente excedido pela inclusão do ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS. Isso porque, a previsão contida no art. 195, I, b, da CRFB⁷¹ não traz, em si qualquer definição, sendo necessário recorrer à legislação tributária infraconstitucional para se interpretar o sentido que porventura o constituinte quis dar às expressões receita e faturamento. Portanto, afirma o ministro, o conceito

⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

⁷¹ BRASIL, 1998. Op. Cit. (nota 7)

constitucional de faturamento é aberto, de modo que a inclusão do ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS não necessariamente o ameaça.

Ademais, o Min. Luís Roberto Barroso também demonstrou em seu voto que a definição da base de cálculo de PIS e COFINS é uma opção do constituinte originário, tendo sido clara a sua escolha por tributar o faturamento ao invés do lucro das empresas. E tendo feito tal escolha, quaisquer questionamentos quanto à manifestação de riqueza que o faturamento e a receita representem de fato, para fins tributários, será infrutífera, pois foi o legislador constituinte que assim as considerou, para custeio da seguridade social. Após o ingresso da receita no caixa da empresa, uma parcela dos valores arrecadados será, sem dúvidas, destinada ao pagamento de suas despesas, incluindo empregados, fornecedores e tributos.

Tanto o Min. Luís Roberto Barroso quanto o Min. Gilmar Mendes afirmaram em seus votos que excluir os valores destinados ao pagamento de tributos ou quaisquer outras despesas da base de cálculo de PIS e COFINS representaria tributação sobre o lucro, aproximando as contribuições sociais de outras como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), essencialmente desvirtuando-as da manifestação de riqueza que o constituinte pretendia tributar. Em resumo, o que pontuou o Ministro Luís Roberto Barroso é que admitir uma possível violação da capacidade contributiva neste contexto implicaria em afirmar a inconstitucionalidade da base econômica definida pelo constituinte original, além de questionar todo o arcabouço tributário estabelecido pela Constituição de 1988.

Por fim, o Min. Luís Roberto Barroso pontuou ainda que a Lei Complementar nº 70/91⁷², cuja constitucionalidade foi declarada na ADC 1, bem como a redação original da Lei nº 9.718/98⁷³, previam a exclusão do IPI e do ICMS-ST da base de cálculo do PIS/COFINS. Logo, aduz-se portanto que quando houve necessidade de se excluir determinados tributos da base de cálculo de tais contribuições sociais a lei o fez explicitamente, e não o fez em relação ao ICMS, de modo que é possível deduzir que a sua inclusão seria válida.

Assim também compreendeu o Min. Dias Toffoli, para quem o dispositivo da legislação tributária que delimita a base de cálculo de PIS e COFINS - o art. 12, incisos I a IV do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação

⁷² BRASIL, 1991. Op. cit. (nota 27).

⁷³ BRASIL, 1998, Op. cit. (nota 28).

dada pela Lei nº 12.973, de 2014⁷⁴ - deixam explícitos que a receita bruta compreende: o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos itens anteriores. Portanto, inexistem, na concepção do Ministro, quaisquer possibilidades legalmente previstas de exclusão do ônus financeiro do ICMS que eventualmente possa estar incluídos em tais valores, sendo inclusive explicitamente previsto pelo § 5º do mesmo dispositivo que, “na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes”. Além disso, conforme indica o § 1º, III, do mesmo artigo 12, a receita líquida será a receita bruta diminuída de “tributos sobre ela incidentes”, demonstrando-se, mais uma vez que o ICMS encontra respaldo legal para sua inclusão no conceito tributário de faturamento para fins de incidência de PIS e COFINS.

Por outro lado, conforme pontuou o Min. Luiz Fux em seu voto no RE 574.706/PR⁷⁵, não é possível sustentar que a Constituição sempre trará de forma expressa a vedação à exclusão de certos elementos de um tributo, e quando isso não ocorrer, também não é possível afirmar que tais elementos devem ser deduzidos como incluídos na tributação. Isso porque, mesmo diante do silêncio constitucional, não se pode presumir a possibilidade de inserção de componentes alheios à essência do fato gerador ou da base de cálculo. Conforme mencionado anteriormente, o princípio da legalidade, um dos pilares do sistema tributário nacional e das limitações constitucionais ao poder de tributar, torna necessária a edição de lei prévia que confira previsibilidade à cobrança de tributos em todos os seus aspectos, sobretudo quando se trata de impor um encargo, como no caso da definição dos fatos geradores ou da base de cálculo de um tributo. Ora, Conforme acertadamente observou o Ministro Marco Aurélio, já é de difícil aceitação a imposição de tributo sobre a propriedade particular, especialmente quando isso implica a subtração de parcela significativa do bem, sem que haja, ainda que de forma indireta, algum benefício ao contribuinte, de forma que se torna mais questionável ainda quando tal exação recai sobre um encargo, como é o caso do ICMS.

⁷⁴ BRASIL, 2014. Op. cit. (nota 36).

⁷⁵ BRASIL, 2017, Op. cit (nota 1).

Nesse contexto, as exclusões explícitas na legislação tributária, do IPI e do ICMS-ST devido pelo substituto tributário, mencionadas pelo Min. Luís Roberto Barroso em verdade fortalecem o argumento de que o ICMS não pode ser deduzido como integrante do faturamento das empresas. Isso porque o ICMS-ST só se distingue do ICMS em sua técnica de apuração, com transferência do valor do tributo feita integralmente pelo substituto tributário, ao invés de ser realizada parceladamente, à medida em que o produto ou serviço circula em determinada cadeia de produção.

Destarte, tanto a Ministra Carmén Lúcia, relatora do RE 574.706/PR⁷⁶ quanto o Ministro Luiz Fux salientam que se o recolhimento do ICMS-ST não é considerado faturamento das empresas, não devendo integrar a base de cálculo de PIS e COFINS, tampouco deve ser o ICMS, uma vez que não se distinguem em natureza, mas apenas em técnica de apuração. Portanto, mais uma vez se destaca a ressalva feita pelo Ministro Luiz Fux, de que o simples fato de a legislação tributária não afirmar que deve ser excluído o ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS não significa que sua inclusão está validada. Em verdade, à semelhança do ICMS-ST devido pelo substituto tributário, o ICMS seria estranho ao conceito de faturamento, e não representa de fato manifestação de riqueza apropriada às premissas constitucionais.

Endossando igual posicionamento, o Ministro Marco Aurélio destacou que, independentemente da forma adotada para a cobrança do ICMS, os valores arrecadados a esse título não podem ser enquadrados como faturamento ou mesmo como receita bruta das empresas. Considerá-los dessa maneira seria contrariar o arcabouço constitucional, avançando indevidamente no campo da exigência tributária, já que tais quantias não integram o patrimônio do contribuinte, tratando-se de recursos que devem ser, obrigatoriamente, repassados aos estados.

Quanto ao art. 187, I, da Lei das Sociedades por Ações⁷⁷, referenciado no voto da Relatora, a Min. Carmén Lúcia, e suscitado por outros em seus votos que acompanharam o parecer inicial dado por ela, para o Min. Dias Toffoli não poderia ter sido utilizado no contexto do presente julgamento, para delimitação da base de cálculo de PIS e COFINS. Isto porque se trata de norma direcionada para a contabilidade comercial, e não para o Direito Tributário em si.

⁷⁶ BRASIL, 2017, Op. cit (nota 1)

⁷⁷ BRASIL, 1976. Op. cit. (nota 62)

Ainda assim, uma vez utilizado como argumento pelos favoráveis à exclusão do ICMS da base de PIS e COFINS, o Ministro Dias Toffoli apontou que seu dispositivo não pretende dizer que os valores destacados de ICMS não compõem receita bruta, mas apenas detalha que a Demonstração do Resultado do Exercício – DRE (um dos tipos de demonstrativos contábeis de uma companhia) deverá discriminar certas rubricas, como a “receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos”. E, destaca ele, “discriminar não significa dizer que a receita bruta deva ser apresentada já sem os impostos, até porque, se isso acontecesse, não se trataria mais de receita bruta”.

O Min. Gilmar Mendes demonstrou concordar com tal premissa acerca da invalidade da referência ao 187, I, da Lei das Sociedades por Ações (Lei N° 6.404 de 1976⁷⁸), afirmando que considera equívoco que seja promovida a interpretação da Constituição a partir de uma lei, ainda mais pré-constitucional.

Por outro lado, o Min. Luiz Fux refutou tais posicionamentos ao reafirmar, mais uma vez, o ponto também trazido pelo Min. Luís Roberto Barroso, da inexistência de um conceito de faturamento explícito na Constituição, que obriga o intérprete a buscar outras referências legais para aduzir o sentido que, porventura, o constituinte queria dar aos termos “receita e faturamento”. Nesse sentido, recorrer aos princípios gerais do Direito é natural, e ainda mais natural é recorrer à legislação já existente e vigente à época da promulgação da Constituição.

Ademais, cumpre ressaltar que a noção de faturamento é evidentemente comercial, sendo possível ao intérprete tributarista recorrer às ciências próximas dessa noção, como o Direito Comercial, que, diga-se de passagem, regula o faturamento das empresas, para tecer o seu conceito. O Min. Luiz Fux afirmou em seu voto, inclusive, que essa “recepção”, pelo Direito Tributário, de conceitos derivados de outras ciências é comum, e ocorre com diversos institutos de direito privado, como a compra e venda, transmissão causa mortis, transmissão inter vivos, etc. Nesses casos, não se passa a reescrever os institutos já prescritos pelos ramos de direito privado, mas sim toma-se emprestado suas noções a fim de tornar eficiente a tributação nesses meios, preservando ainda a coesão geral dos sistemas legislativo e judiciário.

Também nessa linha de raciocínio se manifestaram o Min. Ricardo Lewandowski, para quem “o Direito Tributário, como outros ramos do Direito, não

⁷⁸ BRASIL, 1976. Op. cit. (nota 62)

pode haurir os seus conceitos a partir de uma plataforma metafísica”, sob pena de comprometer sua compreensão pela própria sociedade à qual se destina, e os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, que citaram como fundamento o art. 110 do CTN, o qual prescreve que a “lei tributária 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”⁷⁹.

Por outro lado, a Min. Rosa Weber ressaltou que, conforme previsão explícita contida nas Leis nº 10.637/2002⁸⁰ (art. 1º) e nº 10.833/2003⁸¹ (art. 1º), que determinam a incidência de PIS/Pasep e Cofins não cumulativas sobre o total das receitas, tal incidência deverá ocorrer “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Segundo a Ministra, portanto, não há por que buscar equivalência entre os conceitos contábil e tributário.

Foram extensas, portanto, as discussões travadas no Plenário acerca dos conceitos de faturamento e receita, especialmente receita bruta. Nota-se, no entanto, que há certo consenso entre os Ministros quanto ao faturamento ser completamente abrangido pela receita bruta, de forma que todo e qualquer faturamento pode ser afirmado como receita, mas a premissa contrária não se torna verdadeira.

No mais, considerando-se o teor dos votos vencedores dos Ministros Ricardo Lewandowski, Carmén Lúcia, Rosa Weber, Luiz Fux, Marco Aurélio, e Celso de Mello, é possível afirmar que a interpretação do STF dos referidos conceitos tendeu à compreensão de que o faturamento não pode extravasar a parcela recebida a título da operação mercantil ou similar, utilizando-se como principal fundamento as noções de Direito Comercial contidas na Lei das Sociedades por Ações (Lei N° 6.404 de 1976⁸²). O principal argumento nesse sentido repousaria no fato de o ICMS não ser uma receita própria, mas um valor repassado ao Estado. Outrossim, destacou-se que o ICMS-ST, enquanto tributo de mesma natureza, já tinha sua exclusão explicitamente reconhecida pela legislação tributária, muito embora só se diferencie do ICMS pela técnica de apuração. Nesse ínterim, é possível afirmar que os fundamentos utilizados pelos Ministros também aproximaram o conceito de faturamento ao ingresso que tende a crescer

⁷⁹ BRASIL, 1966. Op. cit. (nota 10).

⁸⁰ BRASIL, 2002. Op. cit (nota 32).

⁸¹ BRASIL, 2003. Op. cit (nota 33).

⁸² BRASIL, 1976. Op. cit. (nota 62).

efetivamente o patrimônio do contribuinte, ao invés de representar mero ingresso novo e positivo no caixa empresarial, de modo que tal interpretação também será considerada enquanto fundamento aplicável à tese do ISSQN.

3.3 A TÉCNICA DE NÃO-CUMULATIVIDADE E AS CAUSAS DE EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS

Uma das características mais marcantes do ICMS que o distingue de outros tributos sobre o consumo, como o ISSQN, é a técnica da não cumulatividade utilizada para sua apuração. Tal técnica é adotada pois o ICMS incide sobre si mesmo, uma vez que é comum aos comerciantes e fabricantes embutir o seu custo no preço de venda de mercadorias, que é também base e cálculo do próprio ICMS. Em uma cadeia de produção e circulação de produtos e serviços, os bens tendem a ser comprados e vendidos diversas vezes, ocasionando a incidência do ICMS a cada operação e conseqüentemente onerando o preço final da mercadoria para o consumidor. Nesse contexto, a técnica da não cumulatividade consiste no destaque, em nota fiscal, do valor de ICMS cobrado na operação, de modo a permitir que o comerciante integrante da cadeia de produção que adquirir determinado produto possa, ao vendê-lo para o próximo elo, utilizar tal valor como crédito para compensação tributária. Isso resulta no pagamento de um valor menor do ICMS correspondente apenas às operações realizadas por aquele comerciante, uma vez que será compensado do tributo aquilo que já fora cobrado na operação de compra e venda anterior.

É importante discernir o impacto que tal ferramenta de apuração teve nos fundamentos do julgamento do RE 574.706/PR⁸³ (tese do século), uma vez que pode diferenciar a sua aplicabilidade na qualidade de precedente a outras teses filhotes, como a do ISSQN, em análise neste trabalho.

Quanto a tal fundamento, a senhora Ministra Cármen Lúcia, relatora no RE 574.706/PR⁸⁴, apontou que quando do julgamento do RE 240.785, em que também se discutiu se o ICMS deveria compor a base de cálculo de PIS e COFINS, os Ministros demonstraram apreensão quanto à natureza do ICMS, se ele deveria

⁸³ STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

⁸⁴ STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

ser encarado como parte do custo do produto ou do serviço. Aqueles que defenderam a ideia de que o imposto estadual compõe o valor total da operação comercial apoiaram sua inclusão na noção de faturamento; já aqueles que entendiam em sentido contrário se posicionaram pela exclusão do tributo da base de cálculo.

A exemplo disso, trouxe o entendimento do Ministro Eros Grau, que à época, afirmou que o ICMS é imposto indireto, que se agrega ao preço da mercadoria, e que a noção de faturamento não poderia considerar apenas uma parcela do preço das mercadorias. Ademais, demonstrou que a técnica da não cumulatividade destaca em nota fiscal o valor do ICMS incidente sobre a operação, e não o ICMS em si. É um custo que é repassado ao consumidor, assim como se faz com o custo de energia elétrica ou mão de obra utilizada durante a produção da mercadoria. Não se diferencia, pois, o valor do ICMS do preço da mercadoria, sendo irrelevante a atividade exercida ou a classificação contábil adotada para tais receitas.

Tal posicionamento contrário foi, todavia, vencido pelo entendimento expressado pelos votos dos ministros favoráveis à tese do contribuinte de exclusão do ICMS de que embora o ICMS transite pelos registros contábeis das empresas, o que elas efetivamente recebem são entradas financeiras que não integram seu patrimônio, pois representam valores que já têm destinação certa — os tesouros estaduais ou do Distrito Federal — e, portanto, não lhes pertencem de fato.

Ainda assim, no RE 574.706/PR⁸⁵, alguns dos ministros trouxeram à tona argumentos contrários à exclusão do ICMS da base de PIS e COFINS, destacando em seus fundamentos o funcionamento do regime de não cumulatividade, em entendimento similar ao do Ministro Eros Grau no RE 240.785.

Foi esse o caso dos Ministros Dias Toffoli e Luís Roberto Barroso, que ressaltaram em seus votos no RE 574.706/PR⁸⁶ que o dever de pagar ICMS é do contribuinte, na medida em que pratica seu fato gerador, isto é, operações de circulação de mercadorias e serviços. Ocorre que lhe é facultado repassar para o consumidor o valor que seria gasto com o pagamento de tal obrigação tributária, mas não o tributo em si. Portanto, quando o consumidor paga pelo preço do produto

⁸⁵ STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

⁸⁶ STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

ou serviço adquirido, não está pagando tributo, muito embora o valor deste tenha lhe sido repassado pelo comerciante, da mesma forma que não está pagando o salário de seus empregados, conquanto este valor também seja comumente dividido entre as diversas mercadorias produzidas e incluída em seu preço. Tal entendimento foi expressado no julgamento do RE 608.872/MG⁸⁷, de relatoria do próprio Ministro Dias Toffoli, em que se julgou que as entidades assistenciais, quando adquirentes de bens e serviços no mercado interno não tem direito à imunidade tributária, uma vez que são meras consumidoras, e não contribuintes legalmente previstas para os impostos incidentes nas operações de consumo. Inexiste, entre o consumidor dos produtos e os Estados, qualquer relação jurídico tributária de ICMS.

Ora, uma vez que o consumidor não desembolsa tributo, mas sim paga pelo preço de um produto, que apenas inclui o ônus tributário daquela operação, e uma vez que o fato gerador que origina a obrigação tributária nesse caso é realizar operações de circulação de mercadorias e serviços, não se pode afirmar, na visão dos supracitados Ministros, que as empresas estão meramente arrecadando e repassando ICMS aos estados, como querem fazer crer. A relação jurídico tributária de ICMS tem como sujeito passivo as empresas, e não os consumidores, de modo que é aos primeiros que incumbe suportar seu ônus financeiro, da mesma forma que são responsáveis pelo pagamento de qualquer outra obrigação não tributária. Logo, é inadmissível supor que o montante referente ao ICMS não esteja sendo pago a partir do patrimônio do contribuinte, ou que sua atuação é a de mero intermediário legalmente incumbido de repassar ao Estado um tributo cuja obrigação é atribuída a outrem. A verba destacada e recebida pelas empresas a título de ICMS, não corresponde, de fato, ao pagamento do tributo, pois não tem natureza tributária, e, não a tendo, tal montante se enquadra no conceito de faturamento, sendo uma verba que integra efetivamente o patrimônio do contribuinte e é só após tal integração que este parte ao pagamento de suas próprias exações tributárias.

Ademais, complementou o Ministro Edson Fachin em seu voto no RE 574.706/PR⁸⁸ que o valor destacado de ICMS não corresponde ao traslado econômico do ônus fiscal em si, uma vez que tal montante, ao adentrar o caixa das empresas, poderá ser utilizado nas mais diversas variáveis, inclusive em

⁸⁷ STF. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 608.872/MG*. Julgado em 23 fev. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3837900>. Acesso em: 08 abr. 2025.

⁸⁸ STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

investimentos diversos, tendo portanto, repercussão econômica imprevisível que justifica, mais uma vez, sua classificação como faturamento.

Em contrapartida, o voto da Relatora, a Ministra Cármen Lúcia, se dispôs justamente a discutir se a técnica da não cumulatividade do ICMS permitia divergência em relação aos fundamentos aduzidos na época. Isto porque, considerando-se a lógica da não cumulatividade, tanto a perspectiva jurídica quanto a contábil do ICMS indicariam que, da mesma forma que não se justifica incluir o ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, também não se poderia eliminá-lo por completo dessa equação. Uma vez iniciada, a cada operação, uma parcela do imposto é repassada imediatamente aos cofres estaduais, mas outra permanece temporariamente no patrimônio do contribuinte até que ocorra uma nova operação tributada de saída da mercadoria. Seria esse momento de estagnação suficiente para enquadrar a entrada dos valores de ICMS como faturamento empresarial?

A Ministra então destacou que a análise jurídica do princípio da não cumulatividade no contexto do ICMS precisa considerar o que estabelece o art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal⁸⁹, o qual determina que a não cumulatividade deve ser avaliada em cada operação isoladamente. Ademais, acentuou que o ICMS incide sobre operações de circulação de mercadorias, mas não é critério para sua incidência o lucro a cada operação, mesmo no caso das cadeias de produção. Logo, o ICMS não se caracteriza como um imposto incidente sobre o valor agregado, isto é, um imposto que tributa a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em sequência, proporcionalmente ao acréscimo então manifestado. Em verdade, o ICMS incide sobre o valor total da operação de circulação, e a técnica da não cumulatividade não altera em absoluto isto, apenas torna viável o direito constitucionalmente garantido ao contribuinte de compensar o montante cobrado na operação anterior. Ademais, por ser maior a dificuldade de apuração do ICMS a cada operação realizada, esta se dá no regime da chamada apuração contábil, realizada mensalmente, em que o contribuinte tem o direito de lançar em sua declaração o total de créditos decorrentes de aquisições para servir de moeda de troca para o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços

⁸⁹ BRASIL, 1998. Op. cit. (nota 7)

Tal digressão quanto à natureza do regime de não cumulatividade do ICMS foi devidamente exposta pela Ministra Cármen Lúcia a fim de demonstrar que, na verdade, embora os valores retidos pelo contribuinte como correspondentes ao ICMS devido possam, sim, desfrutar de certo período de disponibilidade no caixa do contribuinte como se patrimônio seu fosse, esta disponibilidade é apenas aparente. Isto porque, em determinado ponto — ainda que não coincida exatamente com a operação de venda — o valor do ICMS será efetivamente recolhido aos cofres públicos, não representando, portanto, qualquer acréscimo patrimonial ao contribuinte. Assim, embora esse montante possa ser registrado na contabilidade, ele não se alinha ao conceito de faturamento estabelecido constitucionalmente para a finalidade de cálculo da base das contribuições. Tal pensamento foi, inclusive, reforçado pelo Ministro Ricardo Lewandowski que afirmou que tal verba “é do Estado, sempre será do Estado e terá que um dia ser devolvida ao Estado”, não incrementando o patrimônio do contribuinte e, conseqüentemente, não poderia ser considerada faturamento, sob pena de se estar subvertendo a norma constitucional.

Ao final do mês, invariavelmente, observa-se que, não sendo o ICMS um imposto sobre valor agregado, todas as operações de entrada de mercadorias, bens ou serviços devem ser levadas em conta no momento de calcular a quantia de dinheiro a pagar. Ademais, somente haverá saldo de ICMS a ser pago se a venda dos produtos ou serviços for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia, ou seja, o tributo é indeterminável até se efetivar a operação, e por isso mesmo sua natureza o afasta da composição do custo efetivo do produto ou serviço, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

O entendimento da Relatora foi, portanto, acompanhado pela Ministra Rosa Weber e pelos Ministros Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio, e Celso de Mello, os quais expressaram votos no mesmo sentido.

Por fim, o Ministro Luiz Fux reconheceu em seu voto, complementando colocações já feitas pela Relatora, que a legislação exclui da base de cálculo das contribuições sociais o ICMS-ST, que é repassado integralmente às administrações fazendárias estaduais. Porém, uma vez que tal exclusão desconsidera que o ICMS-ST traduza qualquer noção de faturamento empresarial, então também é preciso reconhecer que a parcela do imposto que, por força da não cumulatividade,

permanece apenas temporariamente com o contribuinte, sendo igualmente destinada ao erário público em momento posterior, também não é faturamento, pois apenas se distingue em regime de apuração. Em suma, conclui-se que, independentemente do regime utilizado para o ICMS, o verdadeiro destinatário dessa receita não é o contribuinte, mas sim o Estado.

Revela-se, portanto, que a técnica da não cumulatividade foi tópico de ampla discussão no julgamento do RE 574.706/PR⁹⁰, porém, não foi fator definitivo para os entendimentos expressados no julgamento.

Apesar da técnica de destaque do tributo ser uma ferramenta que permite ao Fisco manter os créditos dos contribuintes a cada operação, o entendimento do STF de que o tributo apenas circula pelo caixa da empresa não tem por fundamento o destaque em si, mas principalmente o fato de ser tal quantia sempre devida pelo contribuinte ao Estado, sob pena, inclusive, de incorrer em apropriação indébita tributária. Desse modo, compreende-se que o ICMS destacado não integra o patrimônio das empresas contribuintes de PIS e COFINS, e sim dos Estados, de modo que não pode ser considerado faturamento, e portanto, deve ser excluído da base de cálculo das referidas contribuições. Tal exclusão, apesar de ser facilitada pelo destaque do ICMS nas notas fiscais, não se dá em decorrência da técnica da não cumulatividade em si, mas da natureza de ônus tributário que foi reconhecida ao montante do ICMS devido pelas empresas.

⁹⁰ STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

4 A EXCLUSÃO DO ISSQN DA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS À LUZ DA TESE DO SÉCULO

O RE 592.616/RS, cujo julgamento se encontra suspenso desde agosto de 2024, tem por objeto a tese filhote de exclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) da base de cálculo de PIS e COFINS, e também já se encontra afetado pela repercussão geral, na forma do Tema 118 do STF⁹¹. Como tese filhote da tese do século, os argumentos para sua defesa se encontram intrinsecamente ligados aos fundamentos expostos no julgamento do RE 574.706/PR⁹², motivo pelo qual este trabalho se propôs a aplicabilidade deste precedente de tamanha importância. Destaca-se que o julgamento possui atualmente 4 votos favoráveis e 4 votos contrários à referida exclusão do tributo das bases de cálculo de PIS e COFINS, fato que reforça a polaridade dos entendimentos dos Ministros em relação à matéria.

4.1 A APLICABILIDADE FORMAL DO CONTEÚDO DO RE 574.706/PR AO RE 592.616/RS

A previsibilidade das decisões judiciais constitui um dos fundamentos centrais do Código de Processo Civil de 2015, impondo-se aos tribunais, nos termos de seu artigo 926, a obrigação de harmonizar sua jurisprudência, assegurando que ela seja “estável, íntegra e coerente”⁹³.

Quanto a isso, cumpre mencionar que ainda persistem em nosso País discussões doutrinárias acerca dos elementos que de fato são vinculantes em determinado precedente, isto é, que compõe a sua *ratio decidendi*, ou a sua razão de decidir. Principalmente, quando se trata de precedentes de observância obrigatória, como é o caso dos precedentes do STF que possuem matéria afetada como de repercussão geral, torna-se importante a discussão acerca de quais

⁹¹ STF, 2008. Op. cit. (nota 5)

⁹² STF, 2017. Op. cit (nota 1)

⁹³ BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 10 abr. 2025.

elementos têm efetivamente aplicabilidade aos demais casos e se tornam de observância obrigatória em uma determinada decisão⁹⁴.

A *priori*, o debate acerca dos limites do efeito vinculante de precedentes aparentou ter sido sanada pelo STF no julgamento da Rcl. 3.014/SP, que estabeleceu que tal efeito vinculante limita-se à parte dispositiva do acórdão, ou seja, não abrange os elementos de fundamentação da decisão⁹⁵.

Todavia, na prática, o que se constata é que a simples limitação do efeito vinculante à parte dispositiva do acórdão não é suficiente para traduzir as fórmulas jurídicas resultantes de determinado precedente e aplicá-las a novos casos que demandem a atenção do Poder Judiciário. Isto porque, muitas vezes, para que seja possível traçar as mesmas conclusões do dispositivo de determinado julgamento, é essencial encontrar os fundamentos aduzidos no corpo da decisão. Aliás, em nosso sistema jurisdicional, é obrigação do juiz a adequada fundamentação de decisões (art. 93, inciso IX, da CRFB⁹⁶, e art. 11, do CPC⁹⁷), sob pena de nulidade. Incumbe, inclusive, aos magistrados, demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento contido em súmulas, jurisprudência ou precedentes invocados pelas partes, sem o qual haverá risco de não se considerar fundamentada sua decisão (art. 489, § 1º, inciso VI, do CPC⁹⁸).

Logo, é principalmente na exposição dos fundamentos da decisão que os magistrados que a ela sucedem devem buscar identificar a motivação central do julgamento (*ratio decidendi*), bem como demais comentários acessórios a esta. Ademais, mesmo uma leitura atenta do relatório da decisão também pode ser relevante quando se realiza a interpretação jurídica à luz de precedentes, especialmente para aprofundar a compreensão acerca da linha argumentativa adotada. Evidente, portanto, que embora a utilização das premissas contidas no dispositivo da decisão assumam papel fundamental, tanto para a correta aplicação das razões de decidir quanto, em especial, para a definição de critérios objetivos em

⁹⁴ MACÊDO, Lucas Buriel de. *Contributo para a definição de ratio decidendi na teoria brasileira dos precedentes judiciais*. Revista de Processo, v. 234, p. 303-327, ago. 2014.

⁹⁵ MAGALHÃES, Breno Baía. *A trajetória da transcendência dos motivos determinantes: o fim da história?* Revista de Informação Legislativa, ano 52, n. 205, p. 161-188, jan./mar. 2015.

⁹⁶ BRASIL, 1998. Op. cit. (nota 7)

⁹⁷ BRASIL, 2015. Op. cit. (nota 90)

⁹⁸ BRASIL, 2015. Op. cit. (nota 90)

eventuais quantificações⁹⁹, não é observando-o enquanto elemento vinculante isolado que se atingirá a melhor aplicação possível de um precedente a outro caso.

Tal fato é ainda ressaltado pela noção de transcendência da *ratio decidendi* em relação à própria fundamentação de um único precedente. A norma jurídica extraída do precedente, isto é, o comando geral nele contido, vai além da mera fundamentação, pois se forma com o tempo, à medida em que é confirmada, esclarecida e revisitada em novos casos, contribuindo para seu reconhecimento e delimitação, enquanto a fundamentação utilizada nos precedentes em si permanece a mesma¹⁰⁰. Logo, tem-se que criação de um precedente exige apenas que a decisão judicial seja consolidada e devidamente publicada, enquanto a definição da *ratio decidendi* demanda a leitura interpretativa por parte dos juízes que analisam o caso posteriormente, o que pressupõe um grau mínimo de consistência e elucidação da fundamentação adotada. É esta a chamada “transcendência dos motivos determinantes”.

Conclui-se, portanto, que a interpretação jurídica deve manter alinhamento com o conjunto da prática do direito, a fim de evitar incoerências com os princípios que a sustentam. Ao interpretar precedentes, é dever do magistrado construir justificativas de natureza principiológica que os integrem de forma harmônica às decisões políticas anteriores e aos valores constitucionais. A exigência de coerência valorativa, inerente à noção de integridade do direito, assegura a isonomia na aplicação das normas, pois os precedentes passam a ser compreendidos da mesma maneira que princípios — interpretados, portanto, por meio de argumentos baseados na moralidade política que orienta o desenvolvimento das escolhas institucionais da coletividade. Nessa perspectiva, os fundamentos assumem papel essencial, já que é neles que o julgador explicitará as razões pelas quais decide adotar ou afastar determinado precedente, revelando, assim, os alicerces de sua decisão.

É com base em tal entendimento que se defende, no presente trabalho, a aplicabilidade dos fundamentos do RE 574.706/PR ao RE 592.616/RS, prezando-se, sobretudo, pela construção de jurisprudência estável, íntegra e coerente, conforme previsto pelo nosso atual Código de Processo Civil. Ademais, é relevante ressaltar ainda que não foram levantados, nos votos até então aduzidos nas audiências já

⁹⁹ MACÊDO, 2014. Op. Cit. (nota 94)

¹⁰⁰ MACÊDO, 2014. Op. Cit. (nota 94)

realizadas do RE 592.616/RS, quaisquer ressalvas quanto à possibilidade das interpretações tecidas na decisão do RE 574.706/PR e fundamentadas em extensa doutrina e jurisprudência, serem observadas no julgamento da tese filhote de exclusão do ISSQN à qual deu origem.

4.2 A APLICABILIDADE MATERIAL DOS FUNDAMENTOS DO RE 574.706/PR AO RE 592.616/RS

Quanto à aplicabilidade material dos fundamentos contidos no julgamento da tese do século, cumpre, à princípio, rever seus fundamentos principais juntamente com os votos já proferidos em sessões do RE 592.616/RS¹⁰¹.

No que tange à problemática da incidência de tributos sobre tributos, esta não foi alvo da discussão dos Ministros no RE 592.616/RS, uma vez que ficou claro, ainda no RE 574.706/PR que há tal possibilidade quando prevista pela legislação tributária¹⁰². Em verdade, foi a omissão da legislação tributária quanto à inclusão do ICMS em específico que permitiu aos ministros, observando-se os demais fundamentos do conceito de faturamento adotado pela legislação tributária e a sua característica de não cumulatividade, compreender que sua exclusão da base de cálculo de PIS e COFINS seria possível, uma vez que, conforme os princípios da legalidade e da tipicidade, a incidência tributária deve obter explícita previsão legal. No caso do ICMS, considerou-se que o fato da lei excluir explicitamente o IPI e o ICMS-ST devido pelo contribuinte substituto, não implica, necessariamente, na inclusão do imposto ICMS na base de cálculo das contribuições sociais, uma vez que tal tributo guarda inclusive mais semelhanças do que distinções com os tributos explicitamente excluídos¹⁰³.

Logo, a mesma lógica se mostra também aplicável ao ISSQN, ainda que não tenha sido argumentada nos votos então proferidos no RE 592.616/RS¹⁰⁴, posto que este também é um imposto indireto, sobre o consumo, e que tradicionalmente se agrega ao preço das mercadorias, cuja exclusão da base de cálculo de PIS e COFINS não foi explicitamente prevista, porém sequer foi sua inclusão.

¹⁰¹ STF, 2008. Op. cit. (nota 5)

¹⁰² STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

¹⁰³ STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

¹⁰⁴ STF, 2008. Op. cit. (nota 5)

Isto torna, mais uma vez, o entendimento quanto à tal inclusão ou exclusão do tributo da base de cálculo de PIS e COFINS dependente de outros fundamentos jurídicos, como a interpretação dos conceitos de faturamento e receita bruta, capaz de distinguir ou assemelhar o ônus do imposto das quantias que compõem as bases de cálculo das contribuições. Tais fundamentos, aduzidos do julgamento da tese do século, serão expostos a seguir.

4.2.1 Aplicabilidade dos conceitos de faturamento e receita bruta conforme interpretados no RE 574.706/PR

Os conceitos de faturamento e receita bruta, essenciais à delimitação da base de cálculo de PIS e COFINS, foram devidamente abordados nos votos até então proferidos no RE 592.616/RS¹⁰⁵, com votos contrários à tese em pauta bastante similares àqueles opostos no RE 574.706/PR¹⁰⁶.

O Ministro Dias Toffoli teceu seu voto contrário à exclusão do ISSQN da base de cálculo de PIS e COFINS e foi acompanhado pelo Ministro Luís Roberto Barroso, com base no mesmo entendimento que expressara nos seus votos contrários no julgamento da tese do século, isto é: a) que não é crível que o valor utilizado pelo contribuinte para pagar o ICMS não saia de seu patrimônio, uma vez que é com ele que se estabelece a relação jurídico-tributária e, portanto, é dele tal despesa; e b) que o fato do montante correspondente ao imposto ser destacado em nota fiscal não o torna um tributo recolhido pelas empresas e repassado aos estados, pois o destaque não lhe incute natureza tributária, continua sendo preço e, conseqüentemente, receita bruta das empresas¹⁰⁷. Para o Ministro, portanto, a própria exclusão do ICMS reconhecida no julgamento da tese do século foi um erro, e constituiu verdadeira alteração do conteúdo e alcance do conceito de receita bruta para o direito tributário e privado.

¹⁰⁵ STF, 2008. Op. cit. (nota 5)

¹⁰⁶ STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

¹⁰⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Voto no Recurso Extraordinário n. 592.616/SP*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 20 ago. 2021. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5403457>. Acesso em: 5 abril 2025.

O Ministro Alexandre de Moraes¹⁰⁸ compreendeu de modo similar, adicionando ainda observação quanto à alteração do art. 195, inciso I, alínea 'b', da CRFB¹⁰⁹ pela EC 20/1998¹¹⁰, que adicionou o termo “receita” às bases de cálculo das contribuições sociais, em clara intenção, segundo ele, de expandir o montante sobre o qual incidem além do mero faturamento, atingindo todas as receitas auferidas. Para o Ministro, portanto, não haveria dúvidas quanto ao fato de que os valores utilizados para pagamento de PIS e COFINS incluem os tributos incidentes sobre o consumo, inclusive o ISSQN, uma vez que tais valores ingressam no caixa das empresas como receitas novas e positivas à disposição do contribuinte, enquadrando-se portanto, nas hipóteses de incidência constitucionais. Nesse sentido, a natureza desse ingresso seria a de receita efetiva do contribuinte, independentemente do fato de ser posteriormente destinado ao pagamento de tributos, somente após o qual poderá se considerar patrimônio do ente público que ativamente integra a relação jurídico tributária¹¹¹.

Por fim, o Ministro Edson Fachin também expressou voto favorável à inclusão do ISSQN na base de cálculo de PIS e COFINS, pois para ele o conceito de receita bruta corresponde à oscilação nova e positiva que é percebida no caixa empresarial, não necessariamente correspondendo em adição ao patrimônio do contribuinte¹¹². Por isso, entendeu que o ISSQN pago em razão da prestação de determinado serviço é, invariavelmente, receita bruta do contribuinte, pois ainda que não represente um acréscimo ao seu patrimônio, provoca oscilação positiva para a empresa. Ademais, pontuou que tal conceito de receita bruta não possui previsão dependente do destino futuro de tais valores - se irão ser utilizados para o pagamento de despesas, e se estas têm natureza tributária ou não - assemelhando seu voto ao do Min. Alexandre de Moraes.

¹⁰⁸ MORAES, Alexandre de. *Voto no Recurso Extraordinário n. 592.616/SP*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 20 ago. 2021. Disponível em:

<https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5144528>. Acesso em: 5 abril 2025.

¹⁰⁹ BRASIL, 1998. Op. cit. (nota 7)

¹¹⁰ BRASIL, 1998. Op. cit. (nota 24)

¹¹¹ MORAES, 2021. Op. cit (nota 108)

¹¹² FACHIN, Edson. *Voto no Recurso Extraordinário n. 592.616/RS*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 20 ago. 2021. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=6255995>. Acesso em: 5 abril 2025.

Contudo, tais argumentos concernentes aos conceitos de receita bruta e faturamento já foram exprimidos no julgamento do RE 574.706/PR¹¹³ e superados pela interpretação exprimida nos votos vencedores, que se passa a expor.

A princípio, o conceito de receita adotado pelo Direito Comercial é o expresso no art. 187, I, da Lei das Sociedades por Ações (Lei N° 6.404 de 1976¹¹⁴), que indica que esta é uma categoria abrangente, um gênero, que engloba todos os ingressos financeiros recebidos por uma pessoa jurídica e que se incorporam ao seu patrimônio. Dentro desse conceito, admite-se, inclusive, a existência de receitas de natureza não operacional. No entanto, no caso específico do faturamento — classificado como espécie do gênero receita — ele deve necessariamente derivar das atividades econômicas desenvolvidas de forma organizada, voltadas à produção ou à comercialização de bens e à prestação de serviços. Assim, é possível associá-lo à noção de receita bruta prevista no inciso I do artigo 187 da Lei n° 6.404/1976¹¹⁵, composta pelas receitas oriundas de vendas e serviços.

Conforme interpretação prevalecente dos Ministros no julgamento do RE 574.706/PR¹¹⁶, e em observância da prescrição do art. 110 do CTN¹¹⁷, não pode a Suprema Corte, na posição de intérprete da lei, recusar definição que é tradicionalmente advinda de ramos do Direito Privado, ainda que se trate de julgamento de matéria tributária. Isso porque o Direito Tributário tipicamente adota institutos de Direito Privado a fim de tornar a eficiente suas previsões. Num contexto, portanto, em que se trata da incidência de tributos sobre receita bruta e faturamento, conceitos originalmente regidos pelo Direito Comercial e cuja apuração se dá a partir do ponto de vista contábil, não pode o Direito Tributário se prestar à reescrita dos conceitos que adota, sob pena de se distanciar do propósito originário de todo e qualquer Direito, que é servir à população aproximando-se de sua realidade, não se afastando dos conhecimentos por esta produzidos. É fundamental, sobretudo, que haja observância ao princípio da razoabilidade, partindo-se do pressuposto de que a Constituição utiliza os institutos, termos e expressões em conformidade com o significado que tradicionalmente lhes é atribuído, conforme estabelecido pela doutrina e reconhecido pela jurisprudência.

¹¹³ STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

¹¹⁴ BRASIL, 1976. Op. cit. (nota 62)

¹¹⁵ BRASIL, 1976. Op. cit. (nota 62)

¹¹⁶ STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

¹¹⁷ BRASIL, 1966. Op. Cit. (nota 10).

Nesse sentido, o ICMS não foi considerado como faturamento uma vez que não se presta à finalidade de integrar patrimônio do contribuinte, mas sim dos estados. Demonstrou-se, tanto nos autos do RE 574.706/PR¹¹⁸ quanto nos de seu julgamento precedente, o RE 240.785/MG, que se trata, em verdade, de mero trânsito de valores pela contabilidade das empresas, posto que compõem ônus tributário a ser repassado aos estados e Distrito Federal, e não produto das atividades e objetivos empresariais, conforme se presta o conceito legal de faturamento. Da mesma forma, no caso do ISSQN, o valor destinado ao pagamento do tributo, ainda que seu repasse ao consumidor no preço do serviço seja opcional, não se torna, em nenhum momento, receita que pertence efetivamente ao contribuinte, posto que lhe incumbe, invariavelmente, repassar seu valor aos Municípios ou ao Distrito Federal.

Inclusive, no julgamento do RE 574.706/PR¹¹⁹, foi ressaltado pelo Ministro Marco Aurélio que não houve modificação legislativa ou constitucional desde o julgamento do RE 240.785, de modo que não haveria motivo para o Supremo Tribunal Federal alterar o entendimento já consolidado de que a receita bruta compreende os valores resultantes da atividade econômica organizada voltada à produção ou à comercialização de bens ou serviços. Logo, o fato de a Emenda Constitucional 20/1998¹²⁰ já estar em vigor à época daquele julgamento — e, ainda assim, o Tribunal não ter adotado a tese de ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS — reforça a legitimidade de o STF manter essa mesma interpretação no julgamento do RE 574.706/PR¹²¹.

As receitas, portanto, se diferenciam dos demais ingressos por se revestirem de caráter definitivo, enquanto estes podem ser meramente transitórios, sem pertencer, de fato, à entidade que as recebe, posto que inevitável sua saída. O ISSQN se enquadra na categoria de ingresso transitória, que, sendo ou não destacado nas notas fiscais, não se aduna com os conceitos de receita ou faturamento interpretados no RE 574.706/PR¹²² de observância obrigatória. Nesse sentido foi, inclusive, o voto do Ministro Celso de Mello, Relator no RE

¹¹⁸ STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

¹¹⁹ STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

¹²⁰ BRASIL, 1998. Op. cit. (nota 24)

¹²¹ STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

¹²² STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

592.616/RS¹²³, que adotou posição favorável à exclusão do ISSQN das bases de cálculo de PIS e COFINS. Seu voto foi seguido pelas Ministras Cármen Lúcia e Rosa Weber, e pelo Ministro Ricardo Lewandowski.

4.2.2 A técnica da não cumulatividade adotada pelo ICMS como argumento de *distinguish* entre o RE 574.706/PR e o RE 592.616/RS

Os Ministro Dias Toffoli, em seu voto que inaugurou a divergência em relação ao voto do Relator nas sessões já realizadas de julgamento do RE 592.616/RS¹²⁴, pontuou que a tese de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS não conduz ao entendimento de que tampouco devem incidir tais contribuições sociais sobre o ISSQN¹²⁵. Nesse argumento, seu voto foi acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes, Edson Fachin e Luís Roberto Barroso, e tem como principal fundamento o fato de serem os tributos regidos por regimes distintos, o ICMS possuindo o diferencial do regime da não cumulatividade, com o destaque do tributo em notas fiscais, fator que tornaria incompatível a utilização do RE 574.706/PR¹²⁶ como precedente a ser observado para o julgamento do RE 592.616/RS¹²⁷.

Apesar do fundamento do conceito de receita e faturamento, já discutido neste trabalho, ser suficiente para justificar a aplicabilidade material do RE 574.706/PR ao RE 592.616/RS, com a clara demonstração de que o ISSQN não deve integrar as bases de cálculo das contribuições sociais por não se enquadrar em receita ou faturamento empresarial, ainda assim cumpre discutir como a diferença entre os regimes tributários do ICMS e do ISSQN também não afeta tal interpretação.

Os Ministros contrários à tese do contribuinte argumentaram, em suma, que o julgamento da tese do século sob o qual se encontram embasados os fundamentos favoráveis, se encontra intrinsecamente ligado ao ICMS e seu regime

¹²³ STF, 2008. Op. cit. (nota 5)

¹²⁴ STF, 2008. Op. cit. (nota 5)

¹²⁵ TOFFOLI, José Antonio Dias. *Voto-vista no Recurso Extraordinário n. 592.616/RS*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 20 ago. 2021. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/reppergeral/votacao?texto=5173933>. Acesso em: 5 abril 2025.

¹²⁶ STF, 2017. Op. cit. (nota 1)

¹²⁷ STF, 2008. Op. cit. (nota 5)

específico de não cumulatividade. Para eles, o problema da inclusão do imposto na base de cálculo de PIS e COFINS derivava justamente de sua técnica de arrecadação, que não é utilizada no caso do ISSQN, que, inclusive, sequer precisa ser destacado em nota fiscal. Argumentou-se, portanto, que no caso do ISSQN, o prestador de serviços não precisa repassar o valor do tributo para seus consumidores, podendo valer-se dos lucros de suas operações atuais e passadas para honrar com o pagamento do ônus tributário sozinho. Nesse caso, indubitavelmente os valores utilizados para o pagamento do ISSQN teriam origem no patrimônio próprio do contribuinte, e representariam também, conseqüentemente, base de cálculo de PIS e COFINS.

Caso o contribuinte optasse por repassar o ônus tributário do ISSQN aos consumidores finais de seu serviço, ainda assim o faria por livre e espontânea vontade, fator que, na visão do Min. Dias Toffoli e Edson Fachin, consubstancia o *distinguish* desse tributo em relação ao ICMS, para fins de integração de faturamento ou receita das empresas. Ademais, a ausência de repercussão legalmente prevista do ISSQN para os demais contribuintes em uma determinada cadeia reforça, na opinião do Min. Edson Fachin, que os valores ingressantes no caixa dos contribuintes constituem de fato seu patrimônio, de maneira definitiva.

Contrário ao argumentado pelos Ministros, contudo, o que se nota na interpretação tecida pelo STF nos votos que decidiram pela exclusão do ICMS é que sua exclusão não se deu em vista do destaque do tributo nas notas fiscais, ou de sua repercussão prevista em sistema de créditos e compensação para os contribuintes.

Tanto é que, em seu voto, a Ministra Cármen Lúcia expôs de forma clara a natureza do regime de não cumulatividade do ICMS, destacando que, embora os valores correspondentes ao imposto possam temporariamente permanecer no caixa do contribuinte, como se fossem parte de seu patrimônio, essa disponibilidade é aparente, e não corresponde ao ingresso definitivo no patrimônio do contribuinte¹²⁸. Isso porque, em algum momento o montante ainda terá que ser obrigatoriamente recolhido ao erário do ente federativo, não representando, portanto, qualquer ganho para o contribuinte. Assim, mesmo que esse valor conste na contabilidade, ele não se enquadra no conceito de faturamento utilizado para o cálculo das contribuições.

¹²⁸ STF, 2017. Op. cit. (nota 1).

Outrossim, tal entendimento já foi reconhecido e replicado, dessa vez pelo STJ, no julgamento da inclusão do ICMS-ST devido pelos contribuintes substituídos na base de cálculo de PIS e COFINS. Como se sabe, os contribuintes substituídos não dispunham da exclusão do ICMS-ST devido da base de cálculo de PIS e COFINS, uma vez que a previsão legal contida nas Leis 10.637/2002¹²⁹ (PIS) e 10.833/2003¹³⁰ (COFINS) tratava dos substitutos tributários. No julgamento do Recurso Especial nº 1.896.678/RS, que deu origem ao Tema Repetitivo nº 1.125¹³¹, o voto do relator, acompanhado pela maioria dos Ministros, expôs que, no caso do ICMS, “não foi o repasse à pessoa jurídica de direito público que, em última análise, determinou a exclusão da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFIN”, mas sim a construção jurisprudencial e doutrinária de que não se deve incluir na referida base de cálculo montante que não vá efetivamente integrar a esfera patrimonial do contribuinte.

Portanto, sendo o ISSQN também imposto que, independentemente de como se dá o seu regime tributário, constitui valor cujo repasse aos municípios e Distrito Federal se mostra iminente, e não irá agregar, em caráter definitivo, patrimônio do contribuinte à semelhança do entendimento expresso em relação ao ICMS, no RE 574.706/PR, torna-se não apenas possível, mas correto, afirmar que deve também o ISSQN ter seus valores excluídos da base de cálculo das referidas contribuições sociais.

¹²⁹ BRASIL, 2002. Op. Cit. (nota 32).

¹³⁰ BRASIL, 2003. Op. Cit. (nota 33).

¹³¹ STJ, 2023. Op. Cit. (nota 4).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tese de exclusão do ISSQN, conforme mencionado anteriormente, possui significativa relevância econômica, pois a possibilidade de devolução de valores significativos aos contribuintes em razão de cobranças indevidas realizadas nos últimos anos gerará inevitável impacto nas finanças públicas¹³². Em que pese a desconsideração da possibilidade de efeitos retroativos da decisão, já é possível antever um ganho financeiro substancial para os contribuintes nos períodos futuros, considerando a viabilidade de retirada de mais um tributo da base de incidência do PIS e da COFINS, e um consequente desfalque dos cofres públicos correspondente a este valor. Além disso, o reconhecimento dessa tese pode impulsionar outras discussões similares que aguardam apreciação pelos tribunais superiores, como é o caso da controvérsia sobre a exclusão do próprio PIS e COFINS de suas respectivas bases de cálculo.

Contudo, não se pode, em verdade, deixar que os futuros impactos econômicos de determinada situação impactem no julgamento de uma problemática de natureza jurídica, como é a delimitação dos conceitos de receita bruta e faturamento, e a inclusão ou não dos tributos sobre o consumo em seu meio, pois, como bem explicitou o Ministro Luís Roberto Barroso, “não produziria, por temor ao horror econômico, o horror jurídico”.

Nesse íterim, o presente trabalho demonstrou, de forma detalhada e minuciosa, que os fundamentos utilizados no julgamento do RE 574.706/PR para se chegar ao resultado da exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS também são aplicáveis ao ISSQN, outro tributo sobre o qual ainda incidem as referidas contribuições, e cuja tese pleiteando sua exclusão, contida no RE 592.616/RS, ainda se encontra com julgamento suspenso, ao tempo da conclusão desta pesquisa.

Sob a ótica formal, considerou-se que o RE 574.706/PR representa precedente de observância obrigatória para o posterior julgamento do RE 592.616/RS, inclusive no que tange aos seus fundamentos, uma vez que essenciais para produzir interpretação coesa e atualizada dos institutos e conceitos jurídicos

¹³² HIGÍDIO, 2025. Op. Cit. (nota 6).

que foram base para a decisão e tese naquele fixadas, em conformidade com as normas processuais civis do Direito brasileiro.

Ademais, sob a ótica material, destacou-se que, no acórdão do RE 574.706/PR, o ICMS não foi reconhecido como parte integrante do faturamento, uma vez que não se destina a compor o patrimônio do contribuinte, mas sim dos entes estaduais. Destarte, restou evidente, tanto no julgamento do RE 574.706/PR quanto em seu precedente, o RE 240.785/MG, que tais valores representam mera circulação contábil nas empresas, por se tratarem de encargos fiscais que devem ser transferidos aos Estados e ao Distrito Federal, não se confundindo com a receita proveniente da atividade empresarial, conforme delimita o conceito jurídico de faturamento. Outrossim, de maneira análoga, no caso do ISSQN, ainda que o valor correspondente ao tributo possa ser incluído no preço do serviço, ele não se qualifica, em nenhuma hipótese, como receita própria do contribuinte, uma vez que este tem a obrigação de repassá-lo aos Municípios ou ao Distrito Federal.

Já no que se refere à questão da tributação em cascata — ou seja, a incidência de tributos sobre outros tributos —, compreendeu-se que tal prática é juridicamente admissível quando prevista expressamente na legislação tributária. Em verdade, o que permitiu a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS foi justamente a ausência de previsão legal específica autorizando essa inclusão, aliada à interpretação sistemática do conceito de faturamento utilizado pelo ordenamento jurídico. Assim, conforme os princípios da legalidade estrita e da tipicidade tributária, concluiu-se que somente mediante autorização legal clara pode haver incidência tributária. Por essa razão, a mesma lógica interpretativa pode ser aplicada ao ISSQN — ainda que essa abordagem não tenha sido diretamente enfrentada nos votos do RE 592.616/RS —, uma vez que se trata igualmente de um tributo indireto, incidente sobre o consumo e usualmente embutido no preço final dos serviços. A sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS não foi prevista de forma inequívoca pela legislação, tampouco sua exclusão, o que reforça a necessidade de observância estrita da norma legal.

Por fim, no que se refere à tentativa de diferenciação entre os casos com base na não cumulatividade do ICMS, observa-se que, na interpretação adotada pelo STF ao decidir por sua exclusão da base de cálculo, tal decisão não se fundamentou no fato de o tributo constar em destaque nas notas fiscais ou em sua vinculação a um regime de créditos e compensações fiscais. O ponto central foi o

reconhecimento de que o ICMS, ainda que arrecadado pelo contribuinte, não representa receita própria, pois deve ser obrigatoriamente repassado aos Estados e ao Distrito Federal, sem se incorporar ao seu patrimônio.

Sob essa ótica, o ISSQN, mesmo não sendo submetido a um regime de não cumulatividade nos mesmos moldes, também configura um valor arrecadado em nome de terceiros — os municípios ou o Distrito Federal — e, portanto, igualmente não representa acréscimo patrimonial efetivo ao contribuinte

Assim, à luz da mesma lógica empregada no julgamento do RE 574.706/PR, é não apenas plausível, mas juridicamente adequado, concluir que os valores referentes ao ISSQN também devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. *Voto no Recurso Extraordinário n. 592.616/SP*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 20 ago. 2021. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5403457>. Acesso em: 5 abril 2025.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 mar. 2025.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Texto consolidado. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 de mar. 2025.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art12. Acesso em: 02 abr. 2025.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987*. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 22 dez. 1987. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2397.htm. Acesso em: 22 mar. 2025.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993*. Altera dispositivos da Constituição Federal. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 18 mar. 1993. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm. Acesso em: 02 abr. 2025.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998*. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 16 dez. 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm. Acesso em: 22 mar. 2025.

BRASIL. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre convênios para concessão de isenções do ICMS. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 03 de mar. 2025.

BRASIL. *Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991*. Institui a COFINS. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm. Acesso em: 06 abr. 2025.

BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o ICMS. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 05 abr. 2025.

BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Dispõe sobre o ISSQN. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 01 abr. 2025.

BRASIL. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 07 abr. 2025.

BRASIL. *Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998*. Altera a legislação tributária federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm. Acesso em: 04 abr. 2025.

BRASIL. *Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep): seção 1, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em: 01 abr. 2025.

BRASIL. *Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003*. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em: 02 abr. 2025.

BRASIL. *Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014*. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm. Acesso em: 01 abr. 2025.

BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 10 abr. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

FACHIN, Edson. *Voto no Recurso Extraordinário n. 592.616/RS*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 20 ago. 2021. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repergeral/votacao?texto=6255995>. Acesso em: 5 abril 2025.

HIGÍDIO, José. *Expectativas tributárias para 2025 envolvem reformas e "filhote" da tese do século*. Consultor Jurídico, 14 jan. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jan-14/expectativas-tributarias-para-2025-envolvem-r-eformas-e-filhote-da-tese-do-seculo/>. Acesso em: 03 de mar. de 2025.

MACÊDO, Lucas Buril de. *Contributo para a definição de ratio decidendi na teoria brasileira dos precedentes judiciais*. Revista de Processo, v. 234, p. 303-327, ago. 2014.

MAGALHÃES, Breno Baía. *A trajetória da transcendência dos motivos determinantes: o fim da história?* Revista de Informação Legislativa, ano 52, n. 205, p. 161-188, jan./mar. 2015.

MORAES, Alexandre de. *Voto no Recurso Extraordinário n. 592.616/SP*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 20 ago. 2021. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repergeral/votacao?texto=5144528>. Acesso em: 5 abril 2025.

MORAES, Hélio João Pepe de; FREITAS, Victoria Maciel de. *Empresas devem ficar de olho nas teses filhotes da "tese do século"*. Consultor Jurídico, 8 maio 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mai-08/moraese-freitas-teses-filhotes-tese-seculo/>. Acesso em: 03 mar. 2025.

QUINTANILHA, Gabriel Sant'anna. *Manual de direito tributário: volume único*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

SCHOEURI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

STF. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 574.706/PR*. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgado em 15 mar. 2017. Inteiro Teor do Acórdão. Disponível em <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/RE-574706.pdf>. Acesso em: 03 mar. 2025.

STF. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 592.616/RS*. Relator: Min. Celso de Mello. Decisão, 10 out. 2008. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2637509>. Acesso em: 03 mar. 2025

STF. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 1.442.960*. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Julgado em 12 set. 2023. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 20 mar. 2024. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=770921642>. Acesso em: 01 abr. 2025.

STF. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 608.872/MG*. Julgado em 23 fev. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3837900>. Acesso em: 08 abr. 2025.

STJ. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). *Acórdão no Recurso Especial nº 1.896.678/RS*. Julgado em 13/12/2023. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202002461435&dt_publicacao=28/02/2024. Acesso em: 03 de mar. de 2025

TOFFOLI, José Antonio Dias. *Voto-vista no Recurso Extraordinário n. 592.616/RS*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 20 ago. 2021. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5173933>. Acesso em: 5 abril 2025.

VUONO, Aislane. *As recentes decisões sobre a 'Tese do Século'*. Consultor Jurídico, 5 dez. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-05/as-recentes-decisoes-sobre-a-tese-do-seculo/>. Acesso em: 03 mar. 2025.