RECURSO ESPECIAL Nº 1.330.737 - SP (2012/0128703-1)

RELATOR	**:**	**MINISTRO OG FERNANDES**
RECORRENTE	:	OGILVY E MATHER BRASIL COMUNICAÇÃO LTDA E OUTROS
ADVOGADO	:	HENRIQUE DE OLIVEIRA LOPES DA SILVA E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ N. 8/2008. PRESTADOR DE SERVIÇO. PIS E COFINS. INCLUSÃO DO ISSQN NO CONCEITO DE RECEITA OU FATURAMENTO. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 109 E 110 DO CTN.

1. Para efeitos de aplicação do disposto no art. 543-C do CPC, e levando em consideração o entendimento consolidado por esta Corte Superior de Justiça, firma-se compreensão no sentido de que o valor suportado pelo beneficiário do serviço, nele incluindo a quantia referente ao ISSQN, compõe o conceito de receita ou faturamento para fins de adequação à hipótese de incidência do PIS e da COFINS.

2. A orientação das Turmas que compõem a Primeira Seção deste Tribunal Superior consolidou-se no sentido de que "o valor do ISSQN integra o conceito de receita bruta, assim entendida como a totalidade das receitas auferidas com o exercício da atividade econômica, de modo que não pode ser dedutível da base de cálculo do PIS e da COFINS" (REsp 1.145.611/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 8/9/2010; AgRg no REsp 1.197.712/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 9/6/2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.218.448/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24/8/2011; AgRg no AREsp 157.345/SE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 2/8/2012; AgRg no AREsp 166.149/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 28/08/2012, DJe 4/9/2012; EDcl no AgRg no REsp 1.233.741/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 7/3/2013, DJe 18/3/2013; AgRg no AREsp 75.356/SC, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 15/10/2013, DJe 21/10/2013).

3. Nas atividades de prestação de serviço, o conceito de receita e faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS deve levar em consideração o valor auferido pelo prestador do serviço, ou seja, valor desembolsado pelo beneficiário da prestação; e não o fato de o prestador do serviço utilizar parte do valor recebido pela prestação do serviço para pagar o ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Isso por uma razão muito simples: o consumidor (beneficiário do serviço) não é contribuinte do ISSQN.

4. O fato de constar em nota fiscal informação no sentido de que o valor com o qual arcará o destinatário do serviço compreende quantia

correspondente ao valor do ISSQN não torna o consumidor contribuinte desse tributo a ponto de se acolher a principal alegação das recorrentes, qual seja, de que o ISSQN não constituiu receita porque, em tese, diz respeito apenas a uma importância que não lhe pertence (e sim ao município competente), mas que transita em sua contabilidade sem representar, entretanto, acréscimo patrimonial.
5. Admitir essa tese seria o mesmo que considerar o consumidor como sujeito passivo de direito do tributo (contribuinte de direito) e a sociedade empresária, por sua vez, apenas uma simples espécie de "substituto tributário", cuja responsabilidade consistiria unicamente em recolher aos cofres públicos a exação devida por terceiro, no caso o consumidor. Não é isso que se tem sob o ponto de vista jurídico, pois o consumidor não é contribuinte (sujeito passivo de direito da relação jurídico-tributária).
6. O consumidor acaba suportando o valor do tributo em razão de uma política do sistema tributário nacional que permite a repercussão do ônus tributário ao beneficiário do serviço, e não porque aquele (consumidor) figura no polo passivo da relação jurídico-tributária como sujeito passivo de direito.
7. A hipótese dos autos não se confunde com aquela em que se tem a chamada responsabilidade tributária por substituição, em que determinada entidade, por força de lei, figura no polo passivo de uma relação jurídico-tributária obrigacional, cuja prestação (o dever) consiste em reter o tributo devido pelo substituído para, posteriormente, repassar a quantia correspondente aos cofres públicos. Se fosse essa a hipótese (substituição tributária), é certo que a quantia recebida pelo contribuinte do PIS e da COFINS a título de ISSQN não integraria o conceito de faturamento. No mesmo sentido se o ônus referente ao ISSQN não fosse transferido ao consumidor do serviço. Nesse caso, não haveria dúvida de que o valor referente ao ISSQN não corresponderia a receita ou faturamento, já que faticamente suportado pelo contribuinte de direito, qual seja, o prestador do serviço.
8. Inexistência, portanto, de ofensa aos arts. 109 e 110 do CTN, na medida em que a consideração do valor correspondente ao ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS não desnatura a definição de receita ou faturamento para fins de incidência de referidas contribuições.
9. Recurso especial a que se nega provimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA Seção do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo no julgamento, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Regina Helena Costa, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques (voto-vista), Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 10 de junho de 2015(Data do Julgamento).

Ministro Humberto Martins
Presidente

Ministro Og Fernandes
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.330.737 - SP (2012/0128703-1)

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO OG FERNANDES: Trata-se de recurso especial interposto por Ogilvy e Mather Brasil Comunicação Ltda e outros, com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assim ementado (e-STJ, fl. 208):

> DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. ISS. INCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. VALIDADE. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE. DESPROVIMENTO DO RECURSO.
> **1.** Caso em que a decisão agravada aplicou a jurisprudência ainda dominante, a partir de acórdãos e súmulas ainda vigentes, no sentido da validade da formação da base de cálculo do PIS/COFINS com valores relativos a tributo que, não obstante destinado a terceiro, tal como outros insumos e despesas, integra o preço do bem ou serviço, estando incluído, portanto, no conceito de receita ou faturamento auferido pelo contribuinte com a atividade econômica desenvolvida.
> **2.** A imputação de ilegalidade e inconstitucionalidade parte da suposição de um indevido exercício de competência tributária com lesão a direitos fundamentais do contribuinte, considerando que o imposto, cuja inclusão é questionada, não integra o conceito constitucional ou legal de faturamento ou receita. Sucede que, na linha da jurisprudência prevalecente, houve regular exercício da competência constitucional pelo legislador, nada impedindo a inserção como faturamento ou receita dos valores que decorrem da atividade econômica da empresa, ainda que devam ser repassados como custos, insumos, mão-de-obra ou impostos a outro ente federado. Não houve legislação federal sobre imposto estadual ou municipal, mas norma impositiva, com amparo em texto constitucional, que insere o valor do próprio ICMS/ISS, não por orientação da legislação isoladamente, mas por força da hipótese constitucional de incidência, sem qualquer ofensa, pois, a direito ou garantia estabelecida em prol do contribuinte.
> **3.** A exclusão do ICMS/ISS da base de cálculo do PIS/COFINS, sob a alegação de que o respectivo valor não configura receita ou faturamento decorrente da atividade econômica, porque repassado a terceiro, evidencia que, na visão do contribuinte, tais tributos devem incidir apenas sobre o lucro, ou seja a parte do faturamento ou receita, que se destina ao contribuinte, e não é repassado a um terceiro, seja fornecedor, seja empregado, seja o Fisco. Tal tese e proposição colide com a verificação de que o lucro não se confunde com receita e faturamento e, assim, o PIS/COFINS não pode ser reduzido à mesma hipótese de incidência e fato gerador da CSL.
> **4.** Todas as alegações vinculadas à ofensa ao estatuto do contribuinte,

> porque indevido incluir o imposto citado na base de cálculo do PIS/COFINS, não podem prevalecer, diante do que se concluiu, forte na jurisprudência ainda prevalecente, indicativa de que a tributação social observou, sim, o conceito constitucional e legal de receita ou faturamento.
> **5.** A decisão agravada considerou a inexistência de pronunciamento definitivo da Corte Suprema a favor da pretensão deduzida pelo contribuinte, prevalecendo para efeito de julgamento de mérito, nas instâncias ordinárias, a presunção de constitucionalidade até que de forma contrária se conclua, em definitivo, no âmbito do exame concentrado ou abstrato de constitucionalidade. Acolher a alegação de inconstitucionalidade, sem amparo em julgamento definitivo da questão pela Suprema Corte, no âmbito da Turma, sem observar o rito próprio para tal declaração, acarretaria violação ao princípio da reserva de Plenário (artigo 97, CF) e à Súmula Vinculante 10/STF.
> **6.** A repercussão geral configura requisito de admissibilidade de recurso extraordinário, destacando que o exame da matéria, em que se tem tal reconhecimento, extrapola o interesse apenas individual e exclusivo da parte recorrente, sem significar, porém, qualquer juízo antecipado do mérito a ser aplicado ao respectivo julgamento, de modo que a existência de repercussão geral não anula nem torna irrelevante a jurisprudência, até agora formada, acerca da validade da formação da base de cálculo do PIS/COFINS com a inclusão do valor relativo ao tributo impugnado.
> **7.** Inexistindo o indébito fiscal preconizado, resta prejudicado, pois, o pedido de compensação.
> **8.** Agravo inominado desprovido.

Os embargos de declaração opostos na sequência (e-STJ, fls. 2.300/3.304) foram rejeitados, nos termos da decisão de e-STJ, fls. 3.307/3.3015, cuja ementa segue abaixo:

> DIREITO PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS. COFINS. ISS NA BASE DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO.
> **1.** Caso em que são manifestamente improcedentes os embargos de declaração, primeiramente porque, conforme expressamente consignado no acórdão impugnado, a matéria destes autos (inclusão do ISS na base de cálculo do PIS/COFINS) possui identidade de fundamentação e tratamento com a relativa ao ICMS, pelo que perfeitamente aplicável à espécie a jurisprudência suscitada e a motivação exarada.
> **2.** Ao fundamentar a decisão nas Súmulas 68 e 94/STJ, não se limitou a Turma a discutir a matéria no plano infraconstitucional, até porque foi expresso o julgado em atribuir abordagem constitucional à matéria, destacando que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS/PIS é orientada pelos artigos 195 e 239, ambos da Constituição Federal, que não são incompatíveis com a apuração do tributo como previsto na legislação específica.

3. Reconheceu-se, expressamente, que a pretensão da embargante *"parte da suposição de um indevido exercício da competência tributária com lesão a direitos fundamentais do contribuinte, considerando que o imposto, cuja inclusão é questionada, não integra o conceito constitucional ou legal de faturamento ou receita. Sucede que, na linha da jurisprudência prevalecente, houve regular exercício da competência constitucional pelo legislador, nada impedindo a inserção como faturamento ou receita dos valores que decorrem da atividade econômica da empresa, ainda que devam ser repassados como custos, insumos, mão-de-obra ou impostos a outro ente federado. Não houve legislação federal sobre imposto estadual ou municipal, mas norma impositiva, com amparo em texto constitucional, que insere o valor do próprio ICMS/ISS, não por orientação da legislação isoladamente, mas por força da hipótese constitucional de incidência, sem qualquer ofensa, pois, a direito ou garantia estabelecida em prol do contribuinte".*

4. Consignou a Turma, também, que *"a exclusão do ICMS/ISS da base de cálculo do PIS/COFINS, sob a alegação de que o respectivo valor não configura receita ou faturamento decorrente da atividade econômica, porque repassado a terceiro, evidencia que, na visão do contribuinte, tais tributos devem incidir apenas sobre o lucro, ou seja a parte do faturamento ou receita, que se destina ao contribuinte, e não é repassado a um terceiro, seja fornecedor, seja empregado, seja o Fisco"*. Evidente que tal proposição viola as regras de incidência do PIS/COFINS, firmadas seja a partir da Constituição Federal, seja a partir da legislação federal e dos conceitos legais aplicados para a definição tributariamente relevante (artigos 109 e 110, CTN), assim porque lucro não se confunde com receita e faturamento, e CSL não se confunde com PIS/COFINS.

5. Não houve, assim, qualquer omissão no julgamento do agravo inominado, e se o acórdão violou os artigos 109 e 110, do CTN, como mencionado, caso seria de discutir a matéria em via própria e não em embargos declaratórios

6. Para corrigir suposto *error in judicando*, o remédio cabível não é, por evidente, o dos embargos de declaração, cuja impropriedade é manifesta, de forma que a sua utilização para mero reexame do feito motivado por inconformismo com a interpretação e solução adotadas, revela-se imprópria à configuração de vício sanável na via eleita.

7. Embargos declaratórios rejeitados.

Alegam as recorrentes, nas razões do especial, violação dos arts. 109 e 110 do CTN, por entenderem que "seria absolutamente ilegal desvirtuar os conceitos de renda e faturamento estabelecidos pelo Direito Privado para fins de se fazer incidir o PIS e a COFINS sobre os valores de ISS que transitam na contabilidade das empresas" (e-STJ, fl. 3.321).

Sustentam que faturamento é o resultado da venda de mercadorias ou

serviços, enquanto receita é o que adere definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica. Nesse passo, entendem inaceitável a inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins, porquanto, apesar de passar pela contabilidade do contribuinte, corresponde a ingresso de caixa que não lhe pertence, mas que se destina aos cofres públicos.

Por essas razões, pugnam pela reforma dos acórdãos recorridos para afastar a inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, julgando procedente o pedido nos exatos termos em que requerido na petição inicial.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às e-STJ, fls. 3.369/3.380, aduzindo que, não obstante a oposição de embargos declaratórios, o Tribunal deixou de se manifestar sobre dispositivos apontados como violados pelas recorrentes, situação que atrai a incidência da Súmula 211/STJ, uma vez que não se apontou suposta afronta ao art. 535 do CPC. No mérito, defendeu que a instância ordinária decidiu a controvérsia de acordo com a jurisprudência do STJ.

O recurso extraordinário, simultaneamente interposto, foi sobrestado na origem, com base no art. 543-B, § 1º, do CPC (e-STJ, fls. 3.384/3.385).

O recurso especial foi admitido na origem como representativo da controvérsia (e-STJ, fls. 3.382/3.383).

Em decisão de e-STJ, fls. 3.394/3.397, admitiu-se o processamento do feito como representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 08/2008.

Instado a se manifestar (e-STJ, fl. 3.397), o Ministério Publico Federal apresentou parecer da lavra da Subprocuradora-Geral da República, Darcy Santana Vitobello, opinando pelo "não provimento do especial" (e-STJ, fls. 3.406/3.415).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.330.737 - SP (2012/0128703-1)

VOTO

O SR. MINISTRO OG FERNANDES (Relator): Na origem, as recorrentes ajuizaram ação de mandado de segurança preventivo contra ato do Delegado da Receita Federal em São Paulo, com vistas ao provimento jurisdicional que lhes assegurem:

(a) recalcular "as bases de cálculo do PIS e da COFINS a partir de janeiro/2004, excluindo-se delas o valor do ISS, reaver (por meio de compensação ou pedido administrativo de restituição) todas e quaisquer importâncias indevidamente recolhidas (ou compensadas) a título de PIS e COFINS sobre o valor do ISS incidente sobre os serviços prestados nos períodos de apuração de janeiro/2004 em diante, com parcelas vincendas de quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme autorizado pela legislação em vigor à época das referidas compensações, até o esgotamento do seu crédito";

(b) atualizar "esses créditos pela Taxa Selic, nos termos do artigo 39, § 40 da Lei 9.250/95 e do artigo 20 da IN 22/96"; e

(c) "não mais serem compelidas ao recolhimento do PIS e da COFINS sobre o ISS (e poderem também compensar na forma prevista nos itens anteriores, após o trânsito em julgado do presente *writ*, os valores que venham a ser recolhidos indevidamente a esses títulos durante o curso da ação, já que as Impetrantes não deixarão de recolher os tributos que entendem indevidos a fim de evitar problemas com CNDs etc.)".

O Juízo de Primeiro Grau concedeu a segurança, nos termos do seguinte dispositivo:

> CONCEDENDO A SEGURANÇA, reconhecendo o direito líquido e certo das impetrantes em não serem compelidas ao recolhimento das Contribuições destinadas ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS), com a inclusão dos valores relativos ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) nas respectivas bases de cálculo.
> Outrossim, concedo a ordem para que as impetrantes promovam a compensação, após o trânsito em julgado (artigo 170-A do CTN), dos

> valore recolhidos com a referida inclusão dos valores de ISS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, a partir de janeiro de 2004, com valor, vincendos de outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, cuja correção monetária deverá ser realizada com base exclusiva na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.
> Ressalvo, contudo, a possibilidade de a autoridade impetrada fiscalizar os valores apurados nesta compensação.
> Por conseguinte, declaro a resolução do mérito, nos termos do artigo 269, inciso I, do Código de Processo Civil (aplicado de forma subsidiária).
> Sem condenação em honorários de advogado, ao teor da Súmula 512 do Colendo Supremo Tribunal Federal, e da Súmula 105 do Colendo Superior Tribunal de Justiça.

O Tribunal de origem, por sua vez, deu provimento à apelação da Fazenda e à remessa oficial por entender, em síntese, que a tese e proposição das contribuintes colidem "com a verificação de que o lucro não se confunde com receita e faturamento e, assim, o PIS/COFINS não pode ser reduzido à mesma hipótese de incidência e fato gerador da CSL".

Dito isso, passa-se à análise da tese repetitiva e, na sequência, à aplicação do resultado ao caso concreto.

Busca-se, nos presentes autos, interpretar a legislação federal nos termos em que foi prequestionada nas instâncias ordinárias para saber se o valor corresponde ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS) devido pelo respectivo contribuinte deve ser considerado para fins de composição do **elemento quantitativo** - especificamente a base de cálculo - das contribuições ao PIS e da COFINS, na medida em que o valor correspondente se incluiria no conceito de receita ou faturamento.

De acordo com o art. 195 da Constituição Federal (cuja atual redação decorre das Emendas Constitucionais n. 20/98 e n. 42/03), a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, e de algumas contribuições, entre as quais estão aquelas devidas pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre "a receita ou faturamento", comumente conhecidas como PIS/Pasep e COFINS.

A contribuição para o PIS/Pasep foi instituída pela Lei Complementar n. 7,

de 1970 (Contribuição para o PIS) e pela Lei Complementar n. 8, de 1970 (Contribuição para o Pasep). Posteriormente, a Lei Complementar n. 26, de 11 de setembro de 1975, unificou os fundos do PIS e do Pasep. A partir de então o tributo passou a se chamar de Contribuição para o PIS/Pasep. Atualmente essa contribuição é regida pela Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para o regime de apuração não cumulativa; e pela Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, para o regime de apuração cumulativa.

A COFINS, por sua vez, foi instituída pela Lei Complementar n. 70, de 1991, após a extinção do Finsocial, contribuição que tinha similaridade com a Cofins. Atualmente essa contribuição é regida pela Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o regime de apuração não cumulativa; e Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, para o regime de apuração cumulativa.

No que diz respeito aos elementos da regra matriz de incidência tributária de referidas contribuições, o que interessa para análise da questão aqui discutida são os elementos material (fato gerador) e quantitativo (base de cálculo), esse último representativo da grandeza financeira do primeiro.

As Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, na linha do que dispõe o art. 195, I, "c", da CF/88, estabeleceram como fato gerador do PIS e da COFINS "o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil".

No caso dos autos, resta saber se o valor correspondente ao ISS suportado faticamente pelo consumidor (contribuinte de fato), mas recolhido aos cofres públicos pelo prestador de serviço (contribuinte de direito) inclui-se no conceito de receita ou faturamento para fins de incidência das contribuições do PIS e da COFINS, exações cujo sujeito passivo de direito corresponde ao mesmo contribuinte de direito do ISS, qual seja, o prestador do serviço.

Em consulta à jurisprudência deste Tribunal, constata-se que o tema ora em questão foi apreciado pela primeira vez na Segunda Turma, na Sessão do dia 26/8/2010.

Naquela assentada, esse Órgão Colegiado, seguindo o voto proferido pela Ministra Eliana Calmon, manifestou-se no sentido de que o ISSQN deve integrar a

base de cálculo do PIS e da COFINS. Confira-se:

> TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ISSQN - EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS - IMPOSSIBILIDADE - COMPENSAÇÃO - RECURSO ESPECIAL - DEFICIÊNCIA RECURSAL - AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO TIDO POR VIOLADO - CORREÇÃO MONETÁRIA - QUESTÃO ACESSÓRIA PREJUDICADA - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL.
> 1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.
> 2. É deficiente a fundamentação do especial que não demonstra contrariedade ou negativa de vigência a tratado ou lei federal.
> 3. O valor do ISSQN integra o conceito de receita bruta, assim entendida como a totalidade das receitas auferidas com o exercício da atividade econômica, de modo que não pode ser dedutível da base de cálculo do PIS e da COFINS.
> 4. Negado o direito à repetição, as questões acessórias como o regime de compensação, o prazo de prescrição da pretensão repetitória e a incidência de correção monetária têm sua análise prejudicada.
> 5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.
> (REsp 1.145.611/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/8/2010, DJe 8/9/2010)

Transcrevem-se, por oportuno, trechos do voto condutor do acórdão:

> O ISSQN incide sobre o preço dos serviços. O valor com a prestação de serviços integra a receita bruta do prestador de serviços. O ISSQN é custo do prestador e integra a receita do contribuinte, pois somente pertencerá ao Município se for pago. Os tributos incidentes sobre operações mercantis ou sobre serviços integram o preço das operações e constituem receita do empresário.

Na linha da orientação firmada nesse precedente, seguiu-se a jurisprudência deste Tribunal Superior, conforme se verifica dos julgados cujas ementas seguem abaixo transcritas em ordem cronológica:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ISS. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ.
> 1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute a legalidade da inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins.
> 2. Analisando controvérsia semelhante, que versa sobre o cômputo do ICMS, a jurisprudência do STJ firma-se no sentido de que a parcela relativa ao ICMS compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins.
> Inteligência das Súmulas 68 e 94 do STJ.

3. Por essas mesmas razões, tendo em vista que o ISS é um encargo tributário que integra o preço dos serviços, compondo assim a receita da contribuinte, deve ele ser considerado na base de cálculo do PIS e da Cofins. Precedente: REsp 1.145.611/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 08/09/2010.
4. Agravo regimental não provido.
(AgRg no REsp 1.197.712/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 2/6/2011, DJe 9/6/2011)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. ISSQN. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. AGRAVO NÃO PROVIDO.
1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que, "tendo em vista que o ISS é um encargo tributário que integra o preço dos serviços, compondo assim a receita da contribuinte, deve ele ser considerado na base de cálculo do PIS e da Cofins" (AgRg no REsp 1.197.712/RJ, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 9/6/11).
2. Agravo regimental não provido.
(AgRg nos EDcl no REsp 1.218.448/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/8/2011, DJe 24/8/2011)

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ISS. PRECEDENTES. SÚMULAS 68 E 94/STJ. APLICAÇÃO POR ANALOGIA.
1. Em situação semelhante à presente controvérsia, está consolidado o entendimento, por força das Súmulas 68 e 94/STJ, de que o ICMS integra a base de cálculo do PIS e da Cofins.
2. Na mesma linha, deve o valor do ISS compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois integra o preço dos serviços e, por conseguinte, o faturamento decorrente do exercício da atividade econômica. Precedentes: AgRg no REsp 1.197.712/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 9.6.2011; REsp 1.109.559/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 9.8.2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.218.448/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24.8.2011.
3. Agravo Regimental não provido.
(AgRg no AREsp 157.345/SE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/6/2012, DJe 2/8/2012)

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE.
1. O montante referente ao ISS integra-se à base de cálculo do PIS e da Cofins. Precedentes: AgRg no REsp 1.197.712/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 9.6.2011; REsp 1.109.559/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 9.8.2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.218.448/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24.8.2011; AgRg no AREsp 157.345/SE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 21.6.2012, DJe 2.8.2012.

2. Agravo regimental não provido.
(AgRg no AREsp 166.149/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/08/2012, DJe 04/09/2012)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO NÃO CARACTERIZADA. PEDIDO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE. ISS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ANÁLISE DE VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DO STF.
1. Os embargos declaratórios somente são cabíveis para modificar o julgado que se apresentar omisso, contraditório ou obscuro, bem como para sanar possível erro material existente na decisão, o que não ocorreu no presente caso.
2. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o valor do ISS deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois integra o preço dos serviços e, por conseguinte, o faturamento decorrente do exercício da atividade econômica.
3. Não cabe ao STJ, em recurso especial, a análise de suposta violação dos arts. 5º, incisos XXII, XXV, XXXVI, 93, IX, 145, § 1º, 150, inciso III, alínea "a" e 195, inciso "b", todos da Constituição Federal, ainda que com a finalidade de prequestionamento, sob pena de usurpação da competência do STF.
Embargos de declaração rejeitados.
(EDcl no AgRg no REsp 1.233.741/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 7/3/2013, DJe 18/3/2013)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ISSQN. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. AGRAVO NÃO PROVIDO.
1. "Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o valor do ISS deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois integra o preço dos serviços e, por conseguinte, o faturamento decorrente do exercício da atividade econômica" (EDcl no AgRg no REsp 1.233.741/PR, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 18/3/13).
2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.252.221/PE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 6/8/2013, DJe 14/8/2013)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO ART. 535/CPC. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 211/STJ. VIOLAÇÃO GENÉRICA A LEI FEDERAL. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. ISS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.
1. Verifica-se, inicialmente, não ter ocorrido ofensa ao art. 535 do CPC, na medida em que a Corte *a quo* apreciou, de forma objetiva e fundamentada, as questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta no presente feito, não se havendo falar

> em omissão.
> 2. O Tribunal de origem não se pronunciou sobre a matéria versada no art. 110 do CTN, apesar de instado a fazê-lo por meio dos competentes embargos de declaração. Incidência do óbice da Súmula 211/STJ.
> 3. Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, a indicação de violação genérica a lei federal, sem particularização precisa dos dispositivos violados, implica deficiência de fundamentação do recurso especial, atraindo, por analogia, a incidência da Súmula 284/STF ("É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia.").
> 4. É pacífico o entendimento desta Corte Superior no sentido de que o ISS integra o preço dos serviços e, por esta razão, o faturamento decorrente do exercício da atividade econômica, devendo, nessas circunstâncias, compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.
> Precedentes: AgRg no REsp 1.252.221/PE, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 14/08/2013 e EDcl no AgRg no REsp 1.233.741/PR, Rel. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 18/03/2013 5. Agravo regimental a que se nega provimento.
> (AgRg no AREsp 75.356/SC, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/10/2013, DJe 21/10/2013)

Tem-se, portanto, que a orientação deste Tribunal Superior sobre o tema alinha-se à pretensão da Fazenda Nacional, na medida em que considera legítima a inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, por entender que a quantia referente àquele tributo inclui-se no conceito de receita ou faturamento.

Segundo a doutrina, para que determinada quantia seja considerada como receita, ela deve ser capaz de incrementar o patrimônio de quem a obtém, não correspondendo, portanto, a meras somas a serem repassadas a terceiros.

A propósito, valendo-se dos ensinamentos de Geraldo Ataliba, leciona Aires F. Barreto (Curso de Direito Tributário Municipal. - São Paulo: Saraiva, 2009, p. 371):

> O sempre proficiente (e, ora, saudoso) mestre Geraldo Ataliba alerta que nem todos os valores que entram nos cofres da empresa são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) podem ser de duas espécies: os configuradores de receitas e os caracterizadores de meros ingressos. Com sua proverbial clareza, delimita a receita tributável para o contribuinte do ISS, dela apartando valores que apenas transitem pelo caixa do prestador de serviço, distinguindo receita e o mero ingresso, *litteris:* "O conceito de *receita* refere-se a uma espécie de entrada. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera *receita* o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da

> entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo".

Afirma o autor que, "inequivocamente, os tributos exigidos por outros entes político-constitucionais dos prestadores de serviço não podem compor a base de cálculo do tributo "porque, "se assim for, a exigência não será apenas pelo valor da prestação do serviço", ou seja, da receita, "mas refletirá a cobrança" de tributo sobre tributo.

Por essa razão, não há duvida de que correta é a premissa de que receita deve necessariamente corresponder a incremento no patrimônio da entidade e que tributos exigidos por outros entes políticos não geram esse efeito.

No entanto, referida premissa - embora seja verdadeira - não se aplica às hipóteses como a dos autos, em que o valor atribuído ao serviço e suportado pelo beneficiário da prestação de fazer incrementa o patrimônio da entidade prestadora.

Em hipóteses como a que ora se analisa, deve-se levar em consideração o valor auferido pelo prestador do serviço ou fornecedor da mercadoria, ou seja, valor desembolsado pelo destinatário do serviço ou da mercadoria; e não o fato de o prestador do serviço ou fornecedor da mercadoria utilizar parte do valor recebido pela prestação do serviço ou venda da mercadoria para pagar o ISS ou ICMS.

Isso por uma razão muito simples: **o consumidor (beneficiário do serviço ou adquirente da mercadoria) não é contribuinte do ISS nem do ICMS.**

Cabe esclarecer que o fato de constar na nota fiscal informação no sentido de que o valor com o qual arcará o destinatário do serviço compreende quantia correspondente ao valor do ISS **não torna o consumidor contribuinte desse tributo** a ponto de se acolher a principal alegação das recorrentes, qual seja, de que o ISS não constituiu receita porque, em tese, diz respeito apenas a uma importância que não lhe pertence (e sim ao município competente), mas que transita em sua contabilidade sem representar, entretanto, acréscimo patrimonial.

Ora, admitir essa tese seria o mesmo que considerar o consumidor como

sujeito passivo de direito do tributo (contribuinte de direito) e a sociedade empresária, por sua vez, apenas uma simples espécie de "substituto tributário", cuja responsabilidade consistiria unicamente em recolher aos cofres públicos a exação devida por terceiro, no caso, o consumidor.

Não é isso que se tem sob o ponto de vista jurídico, pois o consumidor não é contribuinte.

O consumidor acaba assumindo o ônus tributário em razão de uma política do sistema tributário nacional que permite a repercussão encargo ao beneficiário do serviço ou adquirente da mercadoria, e não porque aquele (consumidor) figura no polo passivo da relação jurídico-tributária como sujeito passivo de direito.

Importante registrar que a hipótese aqui apreciada não se confunde com aquela em que se tem a chamada responsabilidade tributária por substituição, em que determinada entidade, por força de lei, figura no polo passivo de uma relação jurídico-tributária obrigacional, cuja prestação (o dever) consiste em reter o tributo devido pelo substituído para, posteriormente, repassar a quantia correspondente aos cofres públicos.

Se fosse essa a hipótese (substituição tributária), é certo que a quantia recebida pelo contribuinte do PIS e da COFINS a título de ISS não integraria o conceito de faturamento.

Concluir-se-ia da mesma forma se o ônus referente ao ISS não fosse transferido ao consumidor do serviço. Nesse caso, não haveria dúvida de que o valor referente ao ISS não corresponderia a faturamento, já que faticamente suportado pelo contribuinte de direito, qual seja, o prestador do serviço.

Por essas razões, não há que se falar em ofensa aos arts. 109 e 110 do CTN, na medida em que a consideração do valor correspondente ao ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS não desnatura a definição de receita para fins de incidência de referidas contribuições.

Assim, com base na jurisprudência deste Tribunal Superior e na fundamentação supramencionada, firma-se orientação, para fins do art. 543-C do CPC e da Resolução n. 8/STJ, no sentido de que valor suportado pelo beneficiário do serviço, nele incluindo a quantia referente ao ISS, compõe o conceito de faturamento

para fins de adequação à hipótese de incidência do PIS e da COFINS.

Adotem-se as providências relativas à Resolução n. 8/2008 do STJ, inclusive a comunicação aos Presidentes de todos os TRFs.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0128703-1 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.330.737 / SP**

Números Origem: 00027142920094036100 200961000027149 27142920094036100 320386

PAUTA: 26/11/2014 JULGADO: 10/12/2014

Relator
Exmo. Sr. Ministro **OG FERNANDES**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	OGILVY E MATHER BRASIL COMUNICAÇÃO LTDA E OUTROS
ADVOGADO	:	HENRIQUE DE OLIVEIRA LOPES DA SILVA E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS / Imposto sobre Serviços

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentaram, oralmente, os Drs. ÁLVARO LUCASECHI LOPES, pelas recorrentes, e VINÍCIUS CAMPOS SILVA, pela Fazenda Nacional.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro Relator negando provimento ao recurso especial, pediu vista o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques. Aguardam os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região), Herman Benjamin e Napoleão Nunes Maia Filho."

RECURSO ESPECIAL Nº 1.330.737 - SP (2012/0128703-1)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ISSQN.

1. A Constituição Federal de 1988 somente veda expressamente a inclusão de um imposto na base de cálculo de um outro no art. 155, §2º, XI, ao tratar do ICMS, quanto estabelece que este tributo: "*XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados,* ***quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos***".

2. *A contrario sensu* é permitida a incidência de tributo sobre tributo nos casos diversos daquele estabelecido na exceção, já tendo sido reconhecida jurisprudencialmente, entre outros casos, a incidência:

2.1. Do ICMS sobre o próprio ICMS: repercussão geral no RE n. 582.461 / SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 18.05.2011.

2.2. Das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre as próprias contribuições ao PIS/PASEP e COFINS: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 976.836 - RS, STJ, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.8.2010.

2.3. Do IRPJ e da CSLL sobre a própria CSLL: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.113.159 - AM, STJ, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 11.11.2009.

2.4. Do IPI sobre o ICMS: REsp. n. 675.663 - PR, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 24.08.2010; REsp. Nº 610.908 - PR, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.9.2005, AgRg no REsp.Nº 462.262 - SC, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.11.2007.

3. Desse modo, o ordenamento jurídico pátrio comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo. Ou seja, **é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, *a priori*, ao princípio da capacidade contributiva.**

4. Consoante o disposto no art. 12 e §1º, do Decreto-Lei n. 1.598/77, **o ISSQN e o ICMS devidos pela empresa prestadora de serviços na condição de contribuinte de direito fazem parte de sua receita bruta** e, quando dela excluídos, a nova rubrica que se tem é a receita líquida.

5. Situação que não pode ser confundida com aquela outra decorrente da retenção e recolhimento do ISSQN e do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ISSQN-ST e ICMS-ST). Nesse outro caso, a empresa não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Quando é assim, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa que se torna apenas depositária de tributo que será entregue ao Fisco,

consoante o art. 279 do RIR/99.
6. Na tributação sobre as vendas, o fato de haver ou não discriminação na fatura do valor suportado pelo vendedor a título de tributação decorre apenas da necessidade de se informar ou não ao Fisco, ou ao adquirente, o valor do tributo embutido no preço pago. Essa necessidade somente surgiu quando os diversos ordenamentos jurídicos passaram a adotar o lançamento por homologação (informação ao Fisco) e/ou o princípio da não-cumulatividade (informação ao Fisco e ao adquirente), sob a técnica específica de dedução de imposto sobre imposto (imposto pago sobre imposto devido ou "*tax on tax*").
7. Tal é o que acontece com o ISSQN, onde autolançamento pelo contribuinte na nota fiscal existe apenas para permitir ao Fisco efetivar a fiscalização *a posteriori*, dentro da sistemática do lançamento por homologação. Não se trata em momento algum de exclusão do valor do tributo do preço da mercadoria ou serviço.
8. Desse modo, o valor do ISSQN, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa prestadora de serviços em razão dos serviços prestados compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, porque integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações.
9. Tema que já foi objeto de quatro súmulas produzidas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e por este Superior Tribunal de Justiça - STJ:

- Súmula n. 191/TFR: "*É compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes*".
- Súmula n. 258/TFR: "*Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM*".
- Súmula n. 68/STJ: "*A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS*".
- Súmula n. 94/STJ: "*A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL*".

10. Inaplicabilidade do RE n. 240.785/MG (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 08.10.2014). que se refere somente às contribuições ao PIS/PASEP e COFINS regidas pela Lei n. 9.718/98, sob a sistemática cumulativa que adotou um conceito restrito de faturamento, e não para as mesmas contribuições regidas pelas Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003, sob a sistemática não-cumulativa, que adotaram o conceito amplo de receita bruta.
11. Ante o exposto, ACOMPANHO o relator para NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso especial e reconhecer a legalidade da inclusão do ISSQN na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES: Como já relatado pelo Min. Og Fernandes, o presente caso envolve recurso especial interposto por OGILVY E MATHER BRASIL COMUNICAÇÃO LTDA E OUTROS, com respaldo na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que entendeu pela validade da inclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS aos

fundamentos de que:

a) Não obstante o valor do ISSQN seja destinado a terceiro (Município), tal como outros insumos, custos, mão-de-obra, impostos e despesas, integra o preço do bem ou serviço, estando incluído, portanto, no conceito constitucional e legal de receita ou faturamento auferido pelo contribuinte com a atividade econômica desenvolvida;

b) A visão de que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidem apenas sobre a parte do faturamento ou receita que se destina ao contribuinte e não é repassada a um terceiro, seja fornecedor, seja empregado, seja o Fisco (no caso, o Município), faz incidir tais contribuições apenas sobre o lucro, reduzindo as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS à mesma hipótese de incidência e fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

c) Inexiste pronunciamento definitivo da Corte Suprema a favor da tese defendida pelo contribuinte;

d) A existência de repercussão geral não anula nem torna irrelevante a jurisprudência, até agora formada, acerca da validade da formação da base de cálculo do PIS/COFINS com a inclusão do valor relativo ao tributo impugnado (e-STJ fls. 3285/3298).

Em sede de embargos de declaração a Corte de Origem complementou o julgado para esclarecer a existência também de fundamentos constitucionais, especificamente que a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS é orientada pelos artigos 195 e 239, da Constituição Federal de 1988, que não são incompatíveis com a apuração do tributo como previsto na legislação de regência (e-STJ fls. 3307/3315).

No recurso especial, alegam as recorrentes OGILVY E MATHER BRASIL COMUNICAÇÃO LTDA E OUTROS, violação aos arts. 109 e 110 do CTN, por entenderem que a legislação desvirtuou os conceitos de renda e faturamento estabelecidos pelo Direito Privado para fins de se fazer incidir o PIS/PASEP e a COFINS sobre os valores de ISS que apenas transitam na contabilidade das empresas e correspondem a ingressos de caixa que não lhes pertencem, mas sim aos cofres públicos. Sustentam que faturamento é o resultado da venda de mercadorias ou serviços, enquanto receita é o que adere definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica, não sendo o caso dos ingressos referentes ao ISSQN (e-STJ fls. 3317/3328).

Em contrarrazões, alegou a FAZENDA NACIONAL que os dispositivos legais invocados não foram prequestionados, havendo a incidência da Súmula 211/STJ, e que a instância ordinária decidiu a controvérsia de acordo com a jurisprudência do STJ sumulada nos enunciados nn. 68 e 94/STJ (e-STJ fls. 3369/3380).

Há recurso extraordinário nos autos também das recorrentes OGILVY E MATHER BRASIL COMUNICAÇÃO LTDA E OUTROS e que se encontra sobrestado, nos termos do art. 543-B, §1º, do CPC, em razão do tema 118 a ser julgado em repercussão geral pelo STF (e-STJ fls. 3334/3347 e 3384/3385).

O recurso especial foi admitido já na origem como representativo da controvérsia (e-STJ, fls. 3382/3383).

Em decisão de e-STJ, fls. 3394/3397, confirmou-se nesta Corte a admissão do processamento do feito como representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 08/2008.

Parecer do Ministério Público Federal pela negativa de provimento do recurso especial (e-STJ, fl. 3406/3415).

Na sessão do dia 10/12/2014 o Min. Og Fernandes, relator, proferiu voto no sentido de negar provimento ao recurso especial. Destacou o Min. Relator que a redação atual do art. 195, I, "b" da Constituição Federal de 1988, em decorrência das Emendas Constitucionais n. 20/98 e n. 42/2003, estabelece que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, e de algumas contribuições, entre as quais estão aquelas devidas pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre "**a receita ou faturamento**", tais as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Registrou também que as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram como fato gerador do PIS e da COFINS "*o faturamento mensal, assim entendido* ***o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica****, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*". Nessa toada, afirmou, após citar precedente da Segunda Turma (REsp. n. 1.145.611/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 26/8/2010), que "o *ISSQN é custo do prestador e integra a receita do*

contribuinte, pois somente pertencerá ao Município se for pago" e que "*Os tributos incidentes sobre operações mercantis ou sobre serviços integram o preço das operações* ***e constituem receita do empresário***". Por fim, sustentou a idéia de que o valor atribuído ao serviço e suportado pelo beneficiário da prestação de fazer incrementa sim o patrimônio da entidade prestadora, caracterizando receita. Desse valor, posteriormente, é que o contribuinte de direito do ISSQN (prestador de serviços) irá retirar a parte que utilizará para pagar o referido imposto, indiferente haver indicação (destaque) na nota fiscal do valor do ISSQN, pois o consumidor dos serviços não é o contribuinte do ISSQN, é apenas aquele que assume o encargo financeiro do tributo.

Diante da complexidade da questão posta a julgamento e da notícia de recente julgamento do Pleno do STF a respeito de tema correlato, pedi vista para examinar com mais vagar.

Passo a examinar o tema em tópicos, considerando os argumentos mais comumente utilizados pelos contribuintes para fugir à exação.

1- Do Princípio da Capacidade Contributiva.

O argumento mais comum utilizado para retirar o ISSQN da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS é o de que o tributo a ser pago não representa capacidade contributiva (ou capacidade econômica) do contribuinte, não encontrando respaldo no art. 145, §1º, da CF/88. Aliás, esse argumento é o principal utilizado por todos aqueles que defendem que um tributo não pode estar dentro da base de cálculo de um outro tributo, em defesa de uma suposta vedação de incidência de imposto sobre imposto, como princípio implícito na Constituição Federal.

Data vênia, aqueles que defendem essa tese não compreendem adequadamente as dimensões e aplicações do princípio da capacidade contributiva.

O primeiro ponto a registrar é que a Constituição Federal de 1988 somente veda expressamente a inclusão de um imposto na base de cálculo de um outro no art. 155, §2º, XI, ao tratar do ICMS, quanto estabelece que este tributo:

> XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, **quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;**

À toda evidência, interpretação *a contrario sensu* nos leva à própria possibilidade de incidência do ICMS sobre o IPI (sobre o valor a ser pago a título de IPI) nos casos diversos daquele estabelecido na exceção. Desse modo, com muito mais razão, é permitida a incidência de outros tributos uns sobre os outros. A esse respeito, de ver que o próprio STF, em sede de repercussão geral no RE n. 582.461 / SP, julgou constitucional a incidência do ICMS sobre o próprio ICMS (metodologia de cálculo "por dentro"), a saber:

> 1. Recurso extraordinário. Repercussão geral.
> 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária.
> **3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação.** A Emenda Constitucional n° 33, de 2001, inseriu a alínea "i" no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar "fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço". Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado como montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado "por dentro" em ambos os casos.
> 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento).
> 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.
> (RE n. 582.461 / SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 18.05.2011).

Nessa mesma linha, o art. 155, §2º, XII, "i", da CF/88 (incluído pela EC n. 33/2001), determinou expressamente a incidência do ICMS sobre o próprio ICMS, *in verbis*:

> XII - cabe à lei complementar:
> […]
> i) fixar a base de cálculo, **de modo que o montante do imposto a integre**, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Impera mencionar que a posição do Plenário do STF já havia sido tomada antes mesmo do advento da EC n. 33/2001, no julgamento do RE n. 212.209/RS (Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/acórdão Min. Nelson Jobim, julgado em 23.06.1999), o que reforça o argumento de inexistir vedação constitucional a tal incidência.

Aliás, as próprias contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, por incidirem sobre a receita bruta, acabam por incidir sobre o valor que será destinado a seu próprio pagamento, isto é, incidem sobre elas mesmas, a lição já foi inclusive assimilada e referendada em recurso representativo da controvérsia por este STJ quando julgou a legalidade do repasse das ditas contribuições ao consumidor final dentro das faturas de telefonia, consoante os cálculos "por dentro" das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS efetuados pela Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL, *verbo ad verbum*:

> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ADMINISTRATIVO. SERVIÇO DE TELEFONIA. DEMANDA ENTRE CONCESSIONÁRIA E USUÁRIO. PIS E COFINS. REPERCUSSÃO JURÍDICA DO ÔNUS FINANCEIRO AOS USUÁRIOS. FATURAS TELEFÔNICAS. LEGALIDADE. DISPOSIÇÃO NA LEI 8.987/95. POLÍTICA TARIFÁRIA. LEI 9.472/97. TARIFAS DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. AUSÊNCIA DE OFENSA A NORMAS E PRINCÍPIOS DO CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR. DIVERGÊNCIA INDEMONSTRADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DOS ACÓRDÃOS CONFRONTADOS.VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.
> **1.** A Concessão de serviço público é o instituto através do qual o Estado atribui o exercício de um serviço público a alguém que aceita prestá-lo em nome próprio, por sua conta e risco, nas condições fixadas e alteráveis unilateralmente pelo Poder Público, mas sob garantia contratual de um equilíbrio econômico-financeiro, remunerando-se pela própria exploração do serviço, e geral e basicamente mediante tarifas cobradas diretamente dos usuários do serviço.
> **2.** O concessionário trava duas espécies de relações jurídicas a saber: **(a)** uma com o Poder concedente, titular, dentre outros, do *ius imperii* no atendimento do interesse público, ressalvadas eventuais indenizações legais; **(b)** outra com os usuários, de natureza consumerista reguladas, ambas, pelo contrato e supervisionadas pela Agência Reguladora correspondente.
> **3.** A relação jurídica tributária é travada entre as pessoas jurídicas de Direito

público (União, Estados; e Municípios) e o contribuinte, a qual, no regime da concessão de serviços públicos, é protagonizada pelo Poder Concedente e pela Concessionária, cujo vínculo jurídico sofre o influxo da supremacia das regras do direito tributário.

4. A relação jurídica existente entre a Concessionária e o usuário não possui natureza tributária, porquanto o concessionário, por força da Constituição federal e da legislação aplicável à espécie, não ostenta o poder de impor exações, por isso que o preço que cobra, como *longa manu* do Estado, categoriza-se como tarifa.

5. A tarifa, como instrumento de remuneração do concessionário de serviço público, é exigida diretamente dos usuários e, consoante cediço, não ostenta natureza tributária. Precedentes do STJ: **REsp 979.500/BA,** Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJ 05/10/2007; AgRg no **Ag 819.677/RJ,** Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJ 14/06/2007; **REsp 804.444/RS,** Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 29/10/2007; e **REsp 555.081/MG,** Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, DJ 28/09/2006.

6. O regime aplicável às concessionárias na composição da tarifa, instrumento bifronte de viabilização da prestação do serviço público concedido e da manutenção da equação econômico-financeira, é dúplice, por isso que na relação estabelecida entre o Poder Concedente e a Concessionária vige a normatização administrativa e na relação entre a Concessionária e o usuário o direito consumerista. Precedentes do STJ: REsp 1062975/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/09/2008, DJ de 29/10/2008.

7. O repasse de tributos para o valor da tarifa, consectariamente, não obedece ao regime tributário da responsabilidade tributária, por transferência, sucessão ou substituição, senão ao edital, ao contrato de concessão, aos atos de regulação do setor; e ao Código de Defesa do Consumidor (CDC).

8. A legalidade do repasse de tributos há de ser, primariamente, perquirida na lei que ensejou a oferta pública da concessão do serviço público e o respectivo contrato, sendo certo que, em sede de Recurso Especial, o vínculo travado entre as partes revela-se insindicável, em razão do óbice erigido pelo teor da Súmula 05/STJ.

9. As premissas assentadas permitem concluir que: **(a)** a remuneração tarifária do valor pago pelo consumidor por serviço público voluntário que lhe é prestado, tem seu fundamento jurídico primário no art. 175, parágrafo único, inciso III, da Constituição Federal, pelo que a política adotada para a sua cobrança/fixação depende de lei; **(b)** no contrato de concessão firmado entre a concessionária e o poder concedente, há cláusula expressa afirmando que, "para manutenção do direito de uso, as prestadoras estão autorizadas a cobrar tarifa de assinatura", segundo tabela fixada pelo órgão competente. Precedentes do STJ: **REsp 994144/RS**, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJ de 03/04/2008; **REsp 1036589/MG**, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2008, DJ de 05/06/2008.

10. A estrutura das tarifas de telefonia decorre da legislação, *verbis*:

A **Lei nº. 8.987/1995,** que dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos, previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências, estabelece em seu art. 9º sobre a fixação das tarifas de serviços públicos em geral:

"Art. 9º A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta

vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato.
(...)
§ 2º Os contratos poderão prever mecanismos de revisão das tarifas, a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro.
§ 3º Ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso.
§ 4º Em havendo alteração unilateral do contrato que afete o seu inicial equilíbrio econômico-financeiro, o poder concedente deverá restabelecê-lo, concomitantemente à alteração." grifos nossos

A Lei nº. 9.472/1997, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995, preceitua sobre a as tarifas dos serviços de telecomunicações:

"Art. 93. O contrato de concessão indicará:
(...)
VII - as tarifas a serem cobradas dos usuários e os critérios para seu reajuste e revisão;"

"Art. 103. Compete à Agência estabelecer a estrutura tarifária para cada modalidade de serviço.
(...)
§ 4º A oneração causada por novas regras sobre os serviços, pela álea econômica extraordinária, bem como pelo aumento dos encargos legais ou tributos, salvo o imposto sobre a renda, implicará a revisão do contrato." (grifos nossos)
11. A legalidade da tarifa acrescida do PIS e da COFINS assenta-se no art. 9º, § 3º da Lei 8987/85 e no art. 108, § 4º da Lei 9.472/97, por isso que da dicção dos mencionados dispositivos legais dessume-se que é juridicamente possível o repasse de encargos, que pressupõe alteração da tarifa em função da criação ou extinção de tributos, consoante se infere da legislação *in foco*.
12. Dessarte, a normação das concessões e das telecomunicações são *lex specialis* em relação ao CDC e ao mesmo se sobrepuja.
13. A legalidade da tarifa e do repasse econômico do custo tributário encartado na mesma, exclui a antijuridicidade da transferência do ônus relativo ao PIS e à COFINS, tanto mais que, consoante reiterada jurisprudência desta Corte, a abusividade do Código de Defesa do Consumidor pressupõe cobrança ilícita, excessiva, que possibilita vantagem desproporcional e incompatível com os princípios da boa-fé e da eqüidade, inocorrentes no caso *sub judice*. Precedentes do STJ: **REsp 994144/RS**, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJ de 03/04/2008; **REsp 1036589/MG**, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2008, DJ de 05/06/2008.
14. A legalidade no campo tributário é *pro* contribuinte, porquanto a invasão de sua propriedade, mediante estratégia estatal de exação, exige normatização prévia, obstando, *a fortiori*, a surpresa fiscal, consectário da segurança jurídica garantida constitucionalmente.

15. A legalidade no campo consumerista apresenta dupla face no sentido de que os direitos e deveres das partes não podem ser erigidos ao alvedrio das mesmas, à míngua de previsão legal, sob pena de configurar ilegal constrangimento.

16. A relação de consumo derivada da concessão de serviço público reclama interpretação harmônica entre as regras de concessão e o Código de Defesa do Consumidor, por isso que a imposição de obrigação ao concessionário não prevista em lei afronta o princípio da legalidade.

17. A concessão inadmite que se agravem deveres não previstos em detrimento do concessionário, por isso que os direitos dos usuários de serviço público concedido obedecem à *ratio* no sentido de que

"(...) Os usuários, atendidas as condições relativas à prestação do serviço e dentro das possibilidades normais dele, têm o direito ao serviço e ao que foi legalmente caracterizado como serviço adequado, no referido art. 6º, § 1º. O Concessionário não lhes poderá negar ou interromper a prestação, salvo, é claro, nas hipóteses previstas nas próprias cláusulas regulamentares. Cumpridas pelo usuário as exigências estatuídas, o concessionário está constituído na obrigação de oferecer o serviço de modo constituído e regular. Com efeito, sua prestação é instituída não apenas em benefício da coletividade concebida em abstrato, mas dos usuários, individualmente considerados, isto é, daqueles que arcarão com o pagamento das tarifas a fim de serem servidos. Por isto, aquele a quem for negado o serviço adequado (art. 7º, I, c/c 6º, § 1º) ou que sofrer-lhe a interrupção pode, judicialmente, exigir em seu favor o cumprimento da obrigação do concessionário inadimplente, exercitando um direito subjetivo próprio. (...) Não cabendo discussão quanto à aplicabilidade do Código, as divergências doutrinárias se ferem quanto a extensão de sua aplicação e à identificação das espécies de serviços públicos que estariam sob seu âmbito de incidência. Para Dinorá Grotti ela só ocorrerá quando se trate de serviço individualizadamente remunerado, não cabendo discriminar em função de a remuneração ser denominada taxa ou tarifa. Ao nosso ver esta é a orientação geral correta, aduzindo-se que a aplicação do Código servirá para apontar benefícios suplementares aos que resultam diretamente dos direitos de usuário, conquanto inúmeras vezes, em rigor, estejam correspondendo ou a uma reiteração ou a um detalhamento deles. Entretanto, dadas as óbvias diferenças entre usuário (relação de direito público) e consumidor (relação de direito privado) com as inerentes conseqüências, certamente suas disposições terão de se compatibilizar comas normas de direito público, ou quando afronte prerrogativas indeclináveis do Poder Público ou com suas eventuais repercussões sobre o prestador de serviços (concessionário ou permissionário) (...)" *in* Curso de Direito Administrativo, **Celso Antônio** Bandeira de Mello, 25ª ed., Malheiros Editores, 2008, p. 733-735

18. *Ubi eadem ratio ibi eadem dispositio*, por isso que discriminar os componenetes da tarifa equipara-se, v.g., a discriminação dos pulsos excedentes telefônicos, tarefa que reclama legislação específica impositiva do *facere* reclamado.

19. O direito à informação não pode ser inferido de norma genérica (o CDC) que, mercê de revelar sentido diverso da indicação dos tributos que compõem o custo da tarifa, infirma *lex specialis*, que enuncia os direitos dos usuários do serviço, em razão de conferir interpretação extensiva ao Código de Defesa do Consumidor (CDC). Sob esse enfoque a legalidade estrita é aplicável no campo da imposição de deveres e de sanções no âmbito administrativo.

20. O Código de defesa do Consumidor, na sua exegese pós positivista, quanto à informação do consumidor deve ser interpretado no sentido de que o

microssistema do Código de Defesa do Consumidor, o direito à informação está garantido pelo art. 6.º, n. III, e também pelo art. 31, que prevêem que o consumidor tem direito a receber informações claras e adequadas a respeito dos produtos e serviços a ele oferecidos, assim dispondo:

"**Art. 6º.** São direitos básicos do consumidor: III – a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade e preço, bem como sobre os riscos que apresentem; **Art. 31.** A oferta e apresentação de produtos ou serviços devem assegurar informações corretas, claras, precisas, ostensivas e em língua portuguesa sobre suas características, qualidades, quantidade, composição, preço, garantia, prazos de validade e origem, entre outros dados, bem como sobre os riscos que apresentam à saúde e segurança dos consumidores".

21. O direito do consumidor e, em contrapartida, o dever do fornecedor de prover as informações e de o de obter aquelas que estão apenas em sua posse, que não são de conhecimento do consumidor, sendo estas imprescindíveis para colocá-lo em posição de igualdade, bem como para possibilitar a este que escolha o produto ou serviço conscientemente informado, ou, como denomina Sérgio Cavalieri Filho, de consentimento informado, vontade qualificada ou, ainda, consentimento esclarecido, consoante leciona Sergio Cavalieri Filho. Programa de responsabilidade civil, São Paulo: Atlas, 2008, p. 83.

22. "O consentimento esclarecido na obtenção do produto ou na contratação do serviço consiste, em suma, na ciência do consumidor de todas as informações **relevantes**, sabendo exatamente o que poderá esperar deles, sendo capacitados a "fazer escolhas acertadas de acordo com a necessidade e desejos individuais" Luiz Antonio Rizzatto Nunes, in O Código de defesa do consumidor e sua interpretação jurisprudencial, 2.ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000, p. 295.

23. A exposição de motivos do Código de Defesa do Consumidor, sob esse ângulo esclarece a razão de ser do direito à informação no sentido de que: "*O acesso dos consumidores a uma informação adequada que lhes permita fazer escolhas bem seguras conforme os desejos e necessidades de cada um*". Exposição de Motivos do Código de Defesa do Consumidor. Diário do Congresso Nacional, Seção II, 3 de maio de 1989, p. 1663.

24. A informação ao consumidor, tem como escopo: "*i*) conciencialização crítica dos desejos de consumo e da priorização das preferências que lhes digam respeito; *ii*) possibilitação de que sejam averiguados, de acordo com critérios técnicos e econômicos acessíveis ao leigo, as qualidades e o preço de cada produto ou de cada serviço; *iii*) criação e multiplicação de oportunidades para comparar os diversificados produtos; *iv*) conhecimento das posições jurídicas subjetivas próprias e alheias que se manifestam na contextualidade das séries infindáveis de situações de consumo; *v*) agilização e efetivação da presença estatal preventiva, mediadora, ou decisória, de conflitos do mercado de consumo. Alcides Tomasetti Junior. *O objetivo de transparência e o regime jurídico dos deveres e riscos de informação das declarações negociais para consumo, in* Revista de Direito do Consumidor, n. 4, São Paulo: Revista dos Tribunais, número especial, 1992, pp. 52/90.

25. Deveras, é forçoso concluir concluir que o direto à informação tem como desígnio promover completo esclarecimento quanto à escolha plenamente consciente do consumidor, de maneira a equilibrar a relação de vulnerabilidade do consumidor, colocando-o em posição de segurança na negociação de consumo, acerca dos dados relevantes para que a compra do produto ou serviço ofertado seja feita de maneira consciente.

30. Sob esse enfoque a ANATEL já afirmou em parecer exarado nos autos do **REsp 859877-RS** que "caso ela venha a fixar a tarifa bruta, a agência levará em conta os impostos que tem pertinência (ou seja, aqueles que incidem direta e indiretamente) com o serviço prestado pela empresa concessionária, ora Recorrente". O que representa que: *"a situação do consumidor é exatamente a mesma no caso de fixação de tarifa bruta ou líquida!* O consumidor não tem situação de vantagem ou desvantagem em nenhuma das hipóteses, pois a carga tributária é exatamente a mesma em ambas as conjecturas".

26. Ora, se a situação do consumidor não é alterada pela informação da carga tributária incidente direta e indiretamente na operação de telefonia, a mesma é irrelevante para que o consumidor possa fazer a escolha consciente de qual operadora de telefonia vai contratar, razão pela qual a falta de obrigação legal de ostentação em fatura telefônica, da descriminação dos tributos envolvidos nas operações de telefonia, é inconteste.

27. O projeto de lei, em tramitação no Congresso Nacional, mediante o qual se pretende a obrigatoriedade da informação sobre a totalidade de tributos cuja incidência influi na formação do preço dos produtos ou serviços, induz no raciocínio de que o fato de o tema ser objeto de projeto de lei reforça a falta de obrigatoriedade da ostentação dos tributos envolvidos na operação.

28. O Código de Defesa do Consumidor no art. 6º , inciso III, por seu turno, impõe ao fornecedor o dever de informar a composição e o preço do produto ou do serviço oferecido o que não significa que o fornecedor está obrigado a informar a composição **de** preço de seu produto ou serviço. O que o Código de Defesa do Consumidor no art. 6º , inciso III, estabelece é que o consumidor tem o direito de saber qual a composição do produto ou do serviço que pretende contratar, bem como qual o preço que deverá pagar por esse produto ou serviço.

29. O direito à informação previsto no CDC está indissociavelmente ligado aos elementos essenciais para que o consumidor possa manifestar seu consentimento esclarecido. Desse modo, a informação deve guardar relevância para o uso do produto, para sua aquisição, para a segurança, sendo certo que nesse contexto não se encaixa a carga tributária incidente na relação jurídica existente entre fornecedor e consumidor.

30. O repasse econômico do PIS e da COFINS, nos moldes realizados pelas empresa concessionária de serviços de telefonia, revela pratica legal e condizente com as regras de economia e de mercado, sob o ângulo do direito do consumidor.

31. O Princípio da Legalidade, consubstancial ao Estado de Direito, exige que a atividade administrativa, notadamente no que concerne à imposição de obrigações e sanções em razão de eventual descumprimento, se dê ao abrigo da lei, consoante se colhe da abalizada doutrina: "(...) significa subordinação da Administração à lei; e nisto cumpre importantíssima função de garantia aos administrados contra eventual uso desatado do Poder pelos que comandam o aparelho estatal. Entre nós a previsão de sua positividade está incorporada de modo pleno, por força os arts. 5º, II, 37, caput, e 84, IV, da Constituição federal. É fácil perceber-se sua enorme relevância ante o tema das infrações e sanções administrativas, por estarem em causa situações em que se encontra desencadeada uma frontal contraposição entre Administração e administrado, na qual a Administração comparecerá com todo o seu poderio, como eventual vergastadora da conduta deste último. Bem por isto, tanto infrações administrativas como suas correspondentes sanções têm que ser instituídas em lei – não em regulamentos, instrução, portaria e quejandos(...)" in Curso de Direito

Administrativo, **Celso Antônio** Bandeira de Mello, 25ª ed., Malheiros Editores, 2008, p. 837-838

32. Os tributos incidentes sobre o faturamento decorrente da prestação de serviços incidem sobre a remuneração auferida pelo concessionário, por isso que a criação ou a elevação dos tributos sobre a referida base de cálculo significa o surgimento ou o aumento de uma despesa.

33. É inquestionável que a tarifa pelos serviços telefônicos compreende uma remuneração destinada a compensar os valores desembolsados pela operadora a título de PIS e COFINS, tanto que sempre foi aplicada, desde o momento da outorga das concessões e autorizações.

34. A ANATEL, como *amicus curiae*, manifestou-se no sentido de que a discriminação na fatura do valor atinente às contribuições para PIS e COFINS foi uma solução encontrada pela ANATEL para fazer face às variações do valor da tarifa – variações relacionadas com o regime jurídico do ICMS e essa prática não representa qualquer benefício para o prestador do serviço, nem prejuízo para o usuário, como afirmou a Agência Regularora.

35. A solução prática adotada pela ANATEL não significa uma elevação disfarçada do valor exigido dos usuários pelos serviços telefônicos. A tarifa continuou a abranger – como sempre ocorreu – a remuneração correspondente aos custos necessários à prestação do serviço. A discriminação de um valor de "tarifa líquida" e de uma "carga tributária" representou apenas uma solução prática para superar a dificuldade de determinar, de modo abrangente, o valor final máximo a ser cobrado dos usuários. Em consequência, restaria afirmar que incidindo PIS e COFINS sobre o faturamento, incabível fixar um valor correspondente a cada operação realizada com os usuários cabendo, assim, aos prestador do serviço o dever de calcular a fração de seu custo tributário em vista de cada usuário com relação ao PIS e a COFINS.

36. A *vexata quaestio* posta nos autos não envolve controvérsia de direito tributário, tampouco versa sobre tributos diretos e indiretos, sobre a sujeição passiva das contribuições examinadas ou do seu fato gerador. O núcleo da disputa envolve o conceito e a abrangência da tarifa dos serviços públicos delegados ou autorizados.

37. A previsão legal da obrigatoriedade da discriminação do valor devido a título de ICMS não envolve a composição tarifária e não é pro consumidor, mas, antes, se relaciona com a sistemática de não-cumulatividade do referido tributo, razão porque determina-se que o valor correspondente ao referido tributo estadual deve ser "destacado" na documentação fiscal emitida – de modo a assegurar a sua utilização para eventual compensação em operações posteriores.

38. Consoante bem destacado nos autos: (a) Se somente pudessem compor a tarifa as despesas cuja obrigatória discriminação tivesse sido prevista em lei, então a tarifa teria de ser composta exclusivamente pelo valor do ICMS. Uma vez realizada a outorga, os prestadores do serviço têm direito a obter precisamente a remuneração que lhes foi assegurada por meio do ato administrativo. A competência jurisdicional, universal para conhecer todos os litígios, não compreende o poder de alterar a planilha tarifária; **(b)** Sob certo ângulo, essa orientação foi albergada pelo STF, ainda que a propósito de intervenção legislativa, e pelo STJ:

"1. A lei estadual afeta o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão de obra pública, celebrado pela Administração capixaba, ao conceder descontos e isenções sem qualquer forma de compensação. 2. Afronta evidente ao princípio da harmonia entre os poderes, harmonia e não separação, na medida

em que o Poder Legislativo pretende substituir o Executivo na gestão dos contratos administrativos celebrados." **(ADI 2733, Pleno, rel. Min. Eros Grau, j. em 26-10-2005, DJ de 3-2-2006)**

"1. A Lei nº 9.427/96, art. 3º, VI, atribuiu competência à ANEEL para fixar critérios para cálculo do preço de transporte de que trata a Lei nº 9.074/95, art. 15, § 6º. Assim, a questão atinente aos critérios utilizados na composição do preço cobrado pelo serviço de transporte é matéria atinente ao mérito do ato administrativo da ANEEL, não sendo possível ao judiciário nela intervir, a não ser para aferir a legalidade. 2. Ameaçada a ordem pública quando inviabilizado o exercício regular das funções institucionais atribuídas por lei à ANEEL, a quem competia definir quais os encargos que guardam pertinência com as despesas que compõem o 'custo de transporte' de energia elétrica" **(AgRg na SS 1.424/RJ, Corte Especial, rel. Min. Edson Vidigal, j. em 1-2-2005, DJ de 6-6-2005 p. 172)**

39. O eventual reconhecimento de que as tarifas telefônicas não poderão compreender a compensação pela carga tributária de PIS e COFINS conduz à inevitável conclusão de que se imporá recomposição tarifária.

40. A Agência Nacional e Telecomunicações (ANATEL), na sua função específica e intervindo como *amicus curiae*, esclareceu que a tarifa líquida de tributos que homologa não impede que nela incluam-se os tributos; salvo os de repasse vedado pela lei, como o Imposto de Renda e seus consectários, porquanto essa metodologia empregada visa a evitar que a Agência Reguladora imiscua-se na aferição da economia interna das empresas concessionárias, sendo certo que, de forma inequívoca, atestou a juridicidade do repasse econômico do PIS e da COFINS sobre as faturas de serviços de telefonia, consoante se colhe do excerto, *verbis*:

'Com os argumentos assim ordenados e apoio na legislação supracitada, inexiste fundamento jurídico para a inconformidade da recorrente, pois cabível a transferência do ônus financeiro do PIS e da COFINS, bem como de tributos diretos, para o preço final da tarifa telefônica cobrada do contribuinte, por integrarem os custos na composição final do preço.'

41. As *questio iuris* enfrentadas, matéria única reservada a esta Corte, permite-nos, no afã de cumprirmos a atividade de concreção através da subsunção das *quaestio facti* ao universo legal a que se submete o caso *sub judice*, concluir que:

(a) o repasse econômico do PIS e da COFINS nas tarifas telefônicas é legítimo porquanto integra os custos repassáveis legalmente para os usuários no afã de manter a cláusula pétrea das concessões, consistente no equilíbrio econômico financeiro do contrato de concessão;

(b) o direito de informação previsto no Código de Defesa do Consumidor (CDC) não resulta violado pela ausência de demonstração pormenorizada dos custos do serviço, na medida em que a sua *ratio legis* concerne à informação instrumental acerca da servibilidade do produto ou do serviço, visando a uma aquisição segura pelo consumidor, sendo indiferente saber a carga incidente sobre o mesmo;

(c) a discriminação dos custos deve obedecer o princípio da legalidade, por isso que, carente de norma explícita a interpretação extensiva do Código de Defesa do Consumidor cede à legalidade estrita da lei das concessões e permissões, quanto aos deveres do concessionário, parte geral onde resta inexigível à retromencionada pretensão de explicitação.

42. *In casu*, o reconhecimento da legitimidade do repasse econômico do PIS e da COFINS nas tarifas telefônicas conduz ao desprovimento da pretensão do usuário

> quanto à repetição do valor *in foco*, com supedâneo no art. 42, parágrafo único, do Código de Defesa do Consumidor.
> **43.** A decisão que pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos não enseja recurso especial pela violação do art. 535, I e II, do CPC.
> **44.** A ausência de similitude fática entre os acórdãos confrontados conduz à inadmissibilidade do Recurso Especial interposto com fulcro no art. 105, inciso III, alínea "c", da Constituição Federal. Precedentes do STJ: **EREsp 692.204/RJ**, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ de 04/09/2009; **REsp 855.181/SC**, SEGUNDA TURMA, DJ de 18/09/2009; e **REsp 1099539/MG**, PRIMEIRA TURMA, DJ de 13/08/2009
> **45.** É que o acórdão recorrido analisou a legalidade do repasse econômico do PIS e da COFINS nas tarifas telefônicas e o **acórdão paradigma,** ao revés, examinou a legalidade da inclusão da parcela relativa ao ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins**.**
> **46.** Recurso Especial interposto pela empresa BRASIL TELECOM S/A parcialmente conhecido, pela alínea "a", e, nesta parte, provido.
> **47.** Recurso Especial interposto por CLÁUDIO PETRINI BELMONTE desprovido (REsp. n. 976.836 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.8.2010).

Este STJ também já se manifestou em sede de recurso representativo da controvérsia no sentido da legalidade da inclusão da CSLL (isto é, do valor a ser pago a título de CSLL) dentro da base de cálculo do IRPJ e da própria CSLL, segue a ementa do julgado:

> PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSSL. DEDUÇÃO VEDADA PELO ARTIGO 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 9.316/96. CONCEITO DE RENDA. ARTIGOS 43 E 110, DO CTN. MATÉRIA DE ÍNDOLE INFRACONSTITUCIONAL. LEI ORDINÁRIA E LEI COMPLEMENTAR. INTERPRETAÇÃO CONFORME. COMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. LEGALIDADE RECONHECIDA.
> **1.** A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo.
> **2.** O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelo artigo 247, do RIR/99).
> **3.** A Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996, vedou a dedução do valor da contribuição social sobre o lucro líquido (exação instituída pela Lei 7.689/88) para efeito de apuração do lucro real, bem como para a identificação de sua própria base de cálculo, *verbis*:
> "Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.
> Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua

própria base de cálculo."

4. O aspecto material da regra matriz de incidência tributária do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade (econômica ou jurídica) de renda ou proventos de qualquer natureza, sendo certo que o conceito de renda envolve o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (artigo 43, inciso I, do CTN).

5. A interpretação sistemática dos dispositivos legais supracitados conduz à conclusão de que inexiste qualquer ilegalidade/inconstitucionalidade da determinação de indedutibilidade da CSSL na apuração do lucro real.

6. É que o legislador ordinário, no exercício de sua competência legislativa, tão-somente estipulou limites à dedução de despesas do lucro auferido pelas pessoas jurídicas, sendo certo, outrossim, que o valor pago a título de CSSL não caracteriza despesa operacional da empresa, mas, sim, parcela do lucro destinada ao custeio da Seguridade Social, o que, certamente, encontra-se inserido no conceito de renda estabelecido no artigo 43, do CTN (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) (Precedentes das Turmas de Direito Público: **AgRg no REsp 1.028.133/SP**, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.05.2009, DJe 01.06.2009; **REsp 1.010.333/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17.02.2009, DJe 05.03.2009; **AgRg no REsp 883.654/SP**, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 13.03.2009; **AgRg no REsp 948.040/RS**, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 06.05.2008, DJe 16.05.2008; **AgRg no Ag 879.174/SP**, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 02.08.2007, DJ 20.08.2007; **REsp 670.079/SC**, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 27.02.2007, DJ 16.03.2007; e **REsp 814.165/SC**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15.02.2007, DJ 02.03.2007).

7. A interpretação da lei ordinária conforme a lei complementar não importa em alteração do conteúdo do texto normativo (regra hermenêutica constitucional transposta para a esfera legal), não se confundindo com a declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, donde se dessume a índole infraconstitucional da controvérsia, cuja análise compete ao Superior Tribunal de Justiça.

8. Ademais, o reconhecimento da legalidade/constitucionalidade de dispositivo legal não importa em violação da cláusula de reserva de plenário, consoante se depreende da leitura da Súmula Vinculante 10/STF:

"Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp. n. 1.113.159 - AM, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 11.11.2009).

Também foi referendada pelo STJ a inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI, consoante os seguintes precedentes: REsp. n. 675.663 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 24.08.2010; REsp. Nº 610.908 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.9.2005, AgRg no REsp.Nº 462.262 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.11.2007.

Nessa mesma linha, há várias outras situações de incidência de tributo sobre tributo que, por um motivo ou outro, ainda não receberam exame judicial. Para exemplo: a contribuição social incidente sobre a folha de salário e a devida pelo empregado, previstas, respectivamente, no inciso I, "a", e no inciso II do art. 195 da CF/88. No primeiro caso, a contribuição ao incidir sobre a folha de salário incide, em consequência, sobre a contribuição do empregado; no outro, a contribuição do empregado ao incidir sobre o valor bruto da remuneração incide, por conseguinte, sobre ela mesma (MACIEL, Everardo & SCHONTAG, José Antônio. "*O ICMS e a base de cálculo da COFINS*", Valor Econômico, edição de 2.8.2002).

Em outro exemplo, também o IRPJ e a CSLL estão na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS já que o valor que será utilizado para seu pagamento é proveniente das receitas auferidas pela empresa, isto é, constitui receita bruta.

Também o IRPJ está na base de cálculo do próprio IRPJ, já que a Provisão para o Imposto de Renda não é excluída do Lucro Líquido para a formação do Lucro Real (base de cálculo do IRPJ).

Já no caso das pessoas físicas, o valor que será utilizado para o pagamento do IPTU e do IPVA de imóveis e veículos automotores de sua propriedade sofre a tributação pelo IRPF. Isso sem falar na tributação indireta, pois aí tem-se que o IRPF incide sobre o ISS, o ICMS, o IPI, as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e tudo o mais que é suportado economicamente pelo consumidor final. Veja-se que os exemplos são muitos e têm como limite a imaginação do intérprete da legislação, não havendo, por isso, qualquer parâmetro seguro para afirmar que a incidência de tributo sobre tributo é vedada por alguma regra implícita constitucional ou infraconstitucional.

Desse modo, o ordenamento jurídico pátrio comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo. Ou seja, **é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, *a priori,* ao princípio da capacidade contributiva.**

Aliás, quanto à capacidade contributiva, extraio o seguinte conceito dos ensinamentos de

Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 259, grifo nosso) em suas lições introdutórias à ciência das finanças:

> **A capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos.** Não podendo medi-la em todos os casos, nem contando com a inteira sinceridade do contribuinte, **o legislador estabelece, através do fato gerador de cada imposto, um sistema de indícios e presunções dessa capacidade fiscal**. A propriedade de imóveis ou de riquezas mobiliárias, como ações de sociedades anônimas, títulos públicos etc., o recebimento de herança, a aquisição de bens, a percepção de rendas, a celebração de atos jurídicos, a despesa, sobretudo a que não se refere ao essencial à existência, são elementos indiciários da capacidade contributiva.

Da definição identifica-se duas formas de violação do princípio. A primeira seria a incidência tributária que sacrificaria "*o indispensável à vida compatível com a dignidade humana*". Ora, como imaginar que ocorre esse sacrifício em razão da incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS quando o próprio custo desses tributos é repassado economicamente pelas pessoas jurídicas contribuintes ao consumidor final dos serviços prestados? Quem sofreria esse sacrifício? O consumidor final? Mas o consumidor final não é obrigado ao pagamento de nada, ele somente consome aquilo que ele mesmo elege como importante para si. Já o indispensável à vida de uma empresa subsume-se à lógica do mercado. Se todas as empresas submetem-se igualmente à exação e transferem igualmente seus custos ao consumidor final, somente haveria violação ao princípio se houvesse uma quebra generalizada no setor. Não é o que parece ter acontecido. A conclusão é que, nessa dimensão, o princípio da capacidade contributiva é imprestável para definir a não incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre o valor correspondente ao ISSQN.

Em outro aspecto do princípio da capacidade contributiva, que pode também ser extraído da mesma lição de Aliomar Baleeiro suso transcrita (segunda parte grifada), sua violação consistiria na eleição pelo legislador de um fato gerador do tributo que não representasse qualquer indício ou presunção dessa capacidade fiscal. Dito de outra forma, no fato gerador do tributo deve estar necessariamente uma manifestação presumida de riqueza do contribuinte (eleição de um fato-signo presuntivo de riqueza). Esse fato-signo corresponde à existência e acumulação de patrimônio, à aquisição de renda ou à disponibilização da renda através do consumo. Forma-se a tríade das manifestações de riqueza: patrimônio, renda, consumo.

Bem, no caso das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, o seu fato gerador é a receita bruta, aqui especificamente aquela proveniente da prestação de um serviço remunerado (pois o foco está no ISSQN), o que se enquadra no conceito econômico de renda (sob o ponto de vista do contribuinte de direito, pois no ponto de vista do contribuinte de fato trata-se de consumo). O que importa saber então é: se o valor pago pela venda dos serviços que ingressa na contabilidade da empresa prestadora e que será utilizado para o pagamento do ISSQN devido por ela mesma na condição de contribuinte de direito representa receita sua, ou não. Se for receita sua, há fato-signo presuntivo de riqueza em obediência ao princípio da capacidade contributiva.

Enfim, a discussão sobre a violação ao princípio da capacidade contributiva deságua inevitavelmente na definição da natureza jurídica do valor recebido pela empresa prestadora de serviços e que será por ela utilizado para pagar o ISSQN. E essa definição quem dá não é só a natureza das coisas, mas também a legislação ordinária, como veremos abaixo.

2- Do valor destinado ao pagamento do ISSQN como receita bruta.

A primeira questão é saber se o valor a ser utilizado para o pagamento de tributos representa receita bruta da empresa prestadora porque esta é a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, consoante os arts. 1º, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (totalidade das receitas):

> **Lei n. 10.833/2003**
> Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido **o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil**.
> […]
>
> **Lei n. 10.637/2002**
> Art. 1o A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido **o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil**.
> […]

De observar que os conceitos legais de receita bruta e receita líquida antecedem à Constituição Federal de 1988 e são dados pelo art. 12 e §1º, do Decreto-Lei n. 1.598/77 (dispositivos que até então não foram declarados inconstitucionais), transcrevo abaixo:

> **Decreto-Lei n. 1.598/77**
> Art 12 - A **receita bruta** das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.
> § 1º - A **receita líquida** de vendas e serviços será a **receita bruta diminuída** das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente **e dos impostos incidentes sobre vendas.**
> […]
>
> **RIR/99**
> Art. 280. A **receita líquida** de vendas e serviços será a **receita bruta diminuída** das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente **e dos impostos incidentes sobre vendas** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).

À toda evidência, a expressão "*e dos impostos incidentes sobre vendas*" deixa claro que **o ISSQN e o ICMS devidos pela empresa prestadora de serviços na condição de contribuintes de direito fazem parte de sua receita bruta** e, quando dela excluídos, a nova rubrica que se tem é a receita líquida.

Essa situação não pode ser confundida com aquela outra decorrente da retenção e recolhimento do ISSQN e do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ISSQN-ST e ICMS-ST). Nesse outro caso, a empresa não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Quando é assim, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, do IRPJ e da CSLL, já que não há receita da empresa prestadora. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99:

> Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).
> Parágrafo único. **Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.**

Há portanto duas situações bem distintas. Se a empresa é a contribuinte de direito do

ISSQN e do ICMS, esses tributos são recolhidos a título próprio, tendo em conta a sua própria capacidade contributiva demonstrada pelo volume de suas vendas que gera para si receita. Essa mesma receita demonstra também sua capacidade contributiva para o pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, também a título próprio, na condição de contribuinte de direito. Em verdade, o que existem são etapas econômicas sucessivas (vendas/circulação e receita) gerando tributações diversas, o que é perfeitamente coerente com o ordenamento jurídico.

Já quando a empresa prestadora é responsável tributária por substituição pelo pagamento do ISSQN-ST e do ICMS-ST, esses tributos são recolhidos por substituição, tendo em conta a capacidade contributiva do substituído, que também é demonstrada pelo volume de suas vendas (do substituto) a ele direcionadas (ao substituído). Aqui não há receita da empresa prestadora para o pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, já que o valor dos tributos (ISSQN-ST e ICMS-ST) não é produto de sua atividade, mas sim da obrigação legal de retê-los por razões de política fiscal. Não houvesse essa obrigação, os tributos seriam pagos diretamente pelo substituído. Neste segundo caso, o valor dos tributos é produto da atividade do substituído. Desse modo, tanto num quanto noutro caso não existe qualquer violação ao princípio da capacidade contributiva.

3 - Do valor destinado ao pagamento do ISSQN como faturamento.

Tanto o ICMS quanto o ISSQN e o IPI são tecnicamente classificados como impostos gerais sobre as vendas. A característica principal desse tipo de tributo é ter como fato gerador a manifestação de riqueza que se revela no momento da circulação da mercadoria, produto ou prestação de serviço. Ou seja, no fato gerador está o preço que o adquirente paga na operação de compra e venda que se revela como manifestação de riqueza tanto do adquirente (ótica do consumo) quanto do vendedor (ótica da renda), gerando uma tributação proporcional a todos os bens e serviços produzidos e postos em circulação pelas empresas (COSCIANI, Cesare. *El impuesto al valor agregado*. Trad. Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Depalma, 1969, p. 1).

Sob o ponto de vista econômico, na composição desse preço entram potencialmente

todos os custos do vendedor (aluguel, pessoal, manutenção, insumos, etc.), **inclusive aqueles decorrentes da carga tributária que suporta direta ou indiretamente.**

Não por acaso que esse tipo de tributação sempre foi o preferido ao longo da história, já que a tributação direta não atingia muitos contribuintes (poucos eram aqueles que possuíam bens ou rendimentos próprios). Além disso, o controle da tributação direta era mais difícil, exigia maior dispêndio de recursos por parte do Estado e não conseguia extrair dos contribuintes meios significativos sem os incitar à revolta. De modo oposto, a tributação indireta atingia todos os contribuintes por igual no que consumiam **e vinha embutida no preço, sem se revelar.** Outrossim, sua base tributária sempre se atrelou diretamente ao desenvolvimento das relações comerciais que é crescente (VASQUES, Sérgio. *Origem e finalidades dos impostos especiais de consumo*. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, ano 3, n. 17, p. 49-98, set./out. 2005).

Desse modo, os impostos gerais sobre as vendas não nascem historicamente com qualquer obrigação de se discriminar na fatura quaisquer custos suportados. Veja-se que, no Brasil, a própria obrigação de emitir fatura existia apenas para as vendas mercantis a prazo (e não para aquelas à vista), consoante o art. 1º, da Lei n. 187/36:

> Art. 1º Nas vendas mercantis a prazo entre vendedor e comprador domiciliados no territorio brasileiro, aquelle é obrigado a emittir e entregar ou remetter a este a factura ou conta de venda e respectiva duplicata, que este lhe devolverá, depois de assignal-a, ficando com aquella.
> [...]

Se não havia sequer a obrigação de emitir fatura, certamente não havia obrigação de nela discriminar quaisquer custos tributários. **Assim, é evidente que desde o nascedouro da tributação sobre as vendas tudo o que se paga na operação é - salvo deduções legais - o preço do produto, mercadoria ou serviço, ou seja: faturamento. O fato de haver ou não discriminação na fatura do valor suportado pelo vendedor a título de tributação decorre apenas da necessidade de se informar ou não ao Fisco, ou ao adquirente, o valor do tributo embutido no preço pago.**

No caso dos impostos sobre as vendas, essa necessidade somente surgiu quando os diversos ordenamentos jurídicos passaram a adotar o lançamento por homologação (informação ao Fisco) e/ou o princípio da não-cumulatividade (informação ao Fisco e ao adquirente), sob a técnica específica de dedução de imposto sobre imposto (imposto pago sobre imposto devido ou "*tax on tax*"). Isto porque as demais técnicas utilizáveis pelo princípio da não-cumulatividade

(métodos aditivos direto/indireto e método subtrativo base sobre base) não fazem uso do crédito na fatura (*invoice credit*).

No primeiro caso, a discriminação na fatura do custo tributário suportado foi imposta para permitir ao Fisco efetivar a fiscalização do autolançamento (lançamento por homologação) efetivado pelo vendedor contribuinte do imposto. No segundo caso, a discriminação na fatura se tornou obrigatória para, além de permitir ao Fisco realizar a apuração, permitir ao contribuinte contabilizar o crédito de imposto que irá utilizar para calcular o saldo do tributo devido dentro do princípio da não cumulatividade sob a técnica de dedução de imposto sobre imposto.

Tal foi o que aconteceu no Brasil, v.g., com o advento do Imposto sobre Consumo, que previu o autolançamento pelo contribuinte na nota fiscal (arts. 19 e 20, da Lei n. 4.502/64) e, posteriormente, com a Reforma Tributária de 1965 que criou o ICM não-cumulativo e o IPI não-cumulativo (arts. 11 e 12 da EC n. 18/65), sob a sistemática de dedução de imposto sobre imposto. **E tal é o que acontece com o ISSQN, onde autolançamento pelo contribuinte na nota fiscal existe apenas para permitir ao Fisco efetivar a fiscalização *a posteriori*, dentro da sistemática do lançamento por homologação. Não se trata em momento algum de exclusão do valor do tributo do preço da mercadoria ou serviço.**

Essa lógica levou o extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e este Superior Tribunal de Justiça - STJ a sumularem a matéria por nada menos que QUATRO VEZES, no que se refere às contribuições ao PIS e FINSOCIAL, matéria em tudo semelhante à presente (PIS/PASEP e COFINS), transcrevo:

> Súmula n. 191/TFR: É COMPATÍVEL A EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS COM O IMPOSTO ÚNICO SOBRE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.
>
> Súmula n. 258/TFR: INCLUI-SE NA BASE DE CALCULO DO PIS A PARCELA RELATIVA AO ICM.
>
> Súmula n. 68/STJ: A PARCELA RELATIVA AO ICM INCLUI-SE NA BASE DE CALCULO DO PIS.
>
> Súmula n. 94/STJ: A PARCELA RELATIVA AO ICMS INCLUI-SE NA BASE DE CALCULO DO FINSOCIAL.

Não é demais rememorar que tanto o extinto ICM quanto o extinto Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes deram origem ao atual ICMS previsto na Constituição Federal de

1988 e eram objeto de autolançamento na nota fiscal.

Desse modo, o valor do ISSQN, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa prestadora de serviços em razão dos serviços prestados compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, porque integrante do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações.

4 - Da distorção possível: redução dos créditos de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos com aumento da tributação para determinadas empresas.

No caso específico do ISSQN, como este integra o preço do serviço, seu valor é computado tanto para fins de pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS quanto para fins de creditamento das mesmas contribuições. Trata-se de consequência do fato de que o imposto é destacado em nota fiscal apenas para fins de controle.

Acaso se entenda pela retirada do valor a ser pago a título de ISSQN da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, a consequência lógica é também a sua retirada da base de cálculo dos créditos de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, sob pena de desarmonizar o sistema, afetando sua isonomia. Isto porque o pressuposto dessa retirada é que o ISSQN não integra o valor do serviço. Sendo assim, **se não integra o valor do serviço para ser tributado pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, também não integra o valor do serviço para gerar crédito das referidas contribuições.** Veja-se, que os arts. 3º, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 permitem o creditamento dos preços dos serviços utilizados como insumos e não o creditamento dos tributos, a saber:

> **Lei n. 10.833/2003**
> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
> […]
> II - bens **e serviços, utilizados como insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
> […]

Faço essa observação apenas para registrar que no presente julgamento é preciso não descurar da noção de Sistema Tributário. Com efeito, o impacto econômico de uma determinada razão de decidir, como fundamento determinante em um recurso representativo da controvérsia, pode extrapolar o caso dos autos para atingir também matérias ali não analisadas.

Neste caso, a decisão pela negativa de inclusão do ISSQN na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS **irá gerar um aumento da carga tributária sobre as empresas que fazem grande uso de prestação de serviços como insumo** e têm como atividade principal qualquer outra que não seja a prestação de serviços, já que seus créditos de PIS/PASEP e COFINS sofrerão significativa redução, pois o ISSQN não será componente do preço do insumo.

5 - Do julgamento proferido pelo STF no RE n. 240.785 / MG.

Consoante fartamente noticiado nos meios de comunicação, o Supremo Tribunal Federal - STF, em recente julgamento de matéria análoga, considerou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. O precedente restou firmado com a seguinte ementa:

> TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro.
> COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e **a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins**, porque estranho ao conceito de faturamento (RE n. 240.785 / MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 08.10.2014).

Considerou o STF que a base de cálculo da COFINS somente poderia incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços (faturamento). Dessa forma, assentou que o valor retido a título de ICMS não refletiria a riqueza obtida com a realização da operação, **pois constituiria ônus fiscal e não faturamento.**

Em que pese o posicionamento do STF, registro, com todas as vênias, que a caracterização do valor do tributo como "ônus fiscal" somente é válida para os casos de

substituição tributária, conforme já explicitei no item "2", situação em que a empresa é mera depositária do valor do tributo. Outrossim, o julgado proferido não pode de modo algum ser tomado como sendo o posicionamento definitivo da Corte Suprema tendo em vista a pendência do julgamento do RE n. 574.706/PR (este em sede de repercussão geral) e da ADC n. 18/DF, referentes ao ICMS. Especificamente quanto ao ISSQN, ainda há o RE n. 592.616/RS a ser julgado também em sede de repercussão geral.

Ainda que assim não fosse, o precedente firmado no Supremo Tribunal Federal pelo RE n. 240.785 / MG refere-se somente à classificação do valor do tributo como **faturamento** da empresa, de modo que não infirma as conclusões a que chegamos a respeito da classificação desse mesmo valor como **receita bruta** na legislação de regência. De ver que o conceito de receita bruta pode conter valores que não são necessariamente faturamento, quando tomado este no sentido restrito de receitas provenientes da venda de bens (mercadorias) e serviços.

Assim, o RE n. 240.785 / MG somente tem aplicação para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS regidas pela Lei n. 9.718/98, sob a sistemática cumulativa que adotou um conceito restrito de faturamento, e não para as mesmas contribuições regidas pelas Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003, sob a sistemática não-cumulativa, que adoraram o conceito amplo de receita bruta.

No presente caso, a discussão envolve a sistemática não cumulativa de tributação das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, de modo que incidentes as Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003, e o conceito amplo de receita bruta onde se insere, data vênia, o valor do ISSQN devido pela empresa na qualidade de contribuinte de direito.

Ante o exposto, ACOMPANHO O RELATOR para NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso especial.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.330.737 - SP (2012/0128703-1)

RELATOR	:	MINISTRO OG FERNANDES
RECORRENTE	:	OGILVY E MATHER BRASIL COMUNICAÇÃO LTDA E OUTROS
ADVOGADO	:	HENRIQUE DE OLIVEIRA LOPES DA SILVA E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO-VENCIDO

(MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO)

1. Senhor Presidente, há muitos anos, tenho o entendimento que coincide inteiramente com o que a Senhora Ministra REGINA HELENA COSTA acaba de expor.

2. Gostaria apenas de mencionar que tive a grande honra de ser aluno do Professor GERALDO ATALIBA no Curso de Mestrado em Direito no Ceará, embora ele fosse a Fortaleza episodicamente ministrar palestras. Lembro-me muito claramente que ele, dissertando sobre esses temas de Direito Tributário, referia que o conceito vulgar de receitas abrange todo e qualquer ingresso na contabilidade de uma Entidade. Entretanto, no sentido técnico-jurídico, só são receitas da Entidade aquelas que se integram ao seu patrimônio. Neste caso, não há dúvida que são receitas. Os valores, que já são previamente destinados e pertencem a terceiros, quando do ingresso na contabilidade do recebedor, não são da Entidade. Não é ela que lhes dá um destino a terceiros no momento do ingresso do valor em sua contabilidade.

3. Neste caso, o Professor GERALDO ATALIBA chamava, com absoluta propriedade, de *ingressos* e dizia que o recebedor é um mero depositário, e a sua contabilidade é apenas um canal de passagem. Ele usava até a imagem de um duto entre o contribuinte e, no caso do ISS, o destinatário, que é a Fazenda Municipal.

4. Penso que os paradigmas que afirmaram a natureza de receita desses ingressos devem ser objeto de nova reflexão para se verificar, por exemplo, se a sua fundamentação, na época, tida por científica, permanece atual, se esses paradigmas mais antigos são adequados à situação que agora estamos examinando. E, finalmente, se esses paradigmas antigos realizam o objetivo da Justiça, que é o objetivo da jurisdição.

5. No caso, parece-me absolutamente coerente com o entendimento que acabo de expor, e que foi apresentado também pela Senhora Ministra REGINA HELENA COSTA, de que o Supremo Tribunal Federal já sinalizou, no julgamento do RE 574.706, que este assunto deve, pelo menos, ser discutido. Não se trata de aplicar, Ministro OG FERNANDES, simplesmente, com todo o respeito a V. Exa., o paradigma, porque ele existe, mas ele tem de ser objeto de nova reflexão.

6. Senhor Presidente, peço as maiores vênias à maioria que já se formou, em especial ao eminente Senhor Ministro Relator, para acompanhar a Senhora Ministra REGINA HELENA COSTA.

7. Se eu já tinha convicção de que o ensinamento do Professor GERALDO ATALIBA era certeiro e preciso, com a exposição que agora acaba de fazer a Senhora Ministra REGINA HELENA COSTA, essa minha certeza se transformou em absoluta convicção.

8. Peço vênia a todos, para dar provimento ao Recurso Especial por esta razão, porque, na verdade, quando esses valores ingressam na contabilidade do recebedor, já vêm predestinados, já vêm carimbados para um destino certo e inevitável, portanto, jamais se poderia dizer que pertenceria a ele, o recebedor, ou integraria o seu patrimônio.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0128703-1 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.330.737 / SP**

Números Origem: 00027142920094036100 200961000027149 27142920094036100 320386

PAUTA: 10/06/2015 JULGADO: 10/06/2015

Relator
Exmo. Sr. Ministro **OG FERNANDES**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	OGILVY E MATHER BRASIL COMUNICAÇÃO LTDA E OUTROS
ADVOGADO	:	HENRIQUE DE OLIVEIRA LOPES DA SILVA E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS / Imposto sobre Serviços

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Regina Helena Costa, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques (voto-vista), Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.