

Cavalcanti: O ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins

27/08/2021

Foi retomado na última sexta-feira (20/8) o julgamento da tese, submetida ao crivo de repercussão geral, a respeito da exclusão do Imposto Sobre Serviços das bases de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins. O ministro Celso de Mello, antes de sua aposentadoria na corte, já havia proferido seu voto favorável aos contribuintes, mas, com o pedido de vista do ministro Dias Toffoli, o tema foi suspenso.



O voto-vista inaugurou a divergência, enquanto segue

aberto o prazo para votação no Plenário Virtual. Era de se esperar a divergência apresentada pelo ministro Dias Toffoli, especialmente pelo voto então proferido no *leading case* do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, RE 574.706/PR, que firmou a tese de que "*o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins*" (Tema 69/STF). O que não esperava, confesso, era um voto descaracterizando a identidade de situações entre as exclusões dos impostos das correspondentes bases de incidência do PIS e da Cofins.

O ministro Toffoli reconhece que continua convencido de que o ICMS integra a base de cálculo do PIS/Cofins, contudo, curva-se à orientação do Supremo firmada no referido Tema 69. Mas, para não se curvar inteiramente, dando bênçãos ao entendimento do colegiado, manifesta-se no sentido de que os casos são distintos e merecem, portanto, conclusões diferentes. A *ratio decidendi*, segundo o ministro, é a distinção entre os regimes tributários do ICMS e do ISS, especialmente da técnica de arrecadação.

Para o ministro, pela natureza não cumulativa do ICMS, com um crédito na entrada da mercadoria no estabelecimento e um débito na saída, quando de sua venda, a sistemática de apuração crédito *versus* débito conduz a um saldo devedor, cuja quantia deve ser recolhida à unidade federada correspondente. Nesse contexto, haveria "*uma espécie de repercussão escritural do ICMS — a qual perpassa, necessariamente, pela receita ou pelo faturamento — para o próximo da cadeia econômica*".

Com base nessa lógica jurídica, para o ministro as técnicas de arrecadação são distintas entre ICMS e ISS, particularmente pela sistemática não cumulativa e, além disso, o ISS não seria destacado na nota fiscal, embora a legislação estabeleça a exigência de transparência fiscal ao consumidor. Por fim, o contribuinte do ISS é o próprio prestador de serviços e, portanto, é quem deve pagar em nome próprio o tributo. Em suas próprias palavras: "*Se, no lugar disso, o prestador majorar o preço do serviço prestado para pagar o respectivo imposto? Certamente isso pode ser feito. Mas, ao embutir o valor do ISS a ser recolhido no preço cobrado, o prestador do serviço estará fazendo isso por livre e espontânea vontade*".

Curiosamente, com as vênias devidas, ao fundamentar seu voto-vista o ministro deixa claro não caber uma interpretação econômica do Direito e que normas contábeis indicativas de que o ISS não integra a receita ou o faturamento não podem ser razões para determinação das bases de cálculo de modo a subordinar a tributação. Ora, e nesse ponto a crítica ao voto proferido porque entendemos voltar-se contra si mesmo.

O fundamento principal proferido no *leading case* do ICMS (RE 574.706/PR), e que subverteu o entendimento até então aceitável, tipicamente brasileiro, embora sob irresignações por décadas, de que tributo integra a base de tributos, passou a reconhecer ser intolerável a qualificação de qualquer ingresso como receita, haja vista sua noção conceitual compor-se da integração de, ao menos, dois elementos essenciais, segundo o voto condutor, proferido pelo ministro Celso de Mello:

- a) Que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e
- b) Que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

Se o tributo está sujeito à técnica cumulativa, ou não cumulativa, se será repassado parcial ou integralmente ao consumidor, são questões retóricas argumentativas, e práticas de apuração, e não revelam o fundamento constitucional da interpretação sistemática construída pelo Supremo de que tributo não é receita do contribuinte ou, em outras palavras, não pode haver incidência de tributo sobre tributo com esses fins.

Ainda sob a lógica construída pelo Supremo ao sistema tributário, em verdade ao microssistema de compreensão do sentido de receitas, conferiu-se interpretação ao exame da base de cálculo do PIS e da Cofins, só e tão somente. Por isso que técnicas de apuração do tributo, sejam elas do ICMS ou do ISS, não podem prevalecer sobre o alicerce constitucional edificado.

Ainda que tomados pela técnica de tributação do ISS, maior razão haveria para se reconhecer o mesmo sentido da tese de não integração à base de cálculo do PIS e da Cofins. É competência dos municípios e do DF exigir o imposto, com base no fundamento legal do artigo 156 da Constituição, bem assim na Lei Complementar nº 116 de 2003, segundo a qual o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador.

O sistema de tributação é cumulativo, embora, diferentemente do ICMS, reconhecidamente lastreado em cadeias amplas de circulação, notadamente pela sua própria prevalência de



produção de bens, em distintas etapas, o ISS costuma ter cadeia curta, na maioria das vezes única. O imposto ali reconhecido é diretamente repassado ao ente federado e não integra a receita da empresa.

A nota fiscal de serviços eletrônica (NFS-e), amplamente utilizada na prática operacional, é um documento fiscal exclusivamente digital, gerado e armazenado eletronicamente pela prefeitura ou por outra entidade conveniada, para documentar as operações de prestação de serviços. As NFS-e, a propósito, tem sido cada vez mais integrada como umas das ferramentas do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). A base de cálculo da NFS-e é o valor total dos serviços, subtraído do valor das deduções previstas em lei e do desconto incondicionado. Trata-se reconhecidamente de instrumento fiscal que diminui o *compliance* fiscal por parte dos contribuintes e contribui na desburocratização do sistema de recolhimento do ISS.

E, nessa perspectiva, sob o exame contábil, as receitas de vendas de bens e serviços devem ser reconhecidas pelas empresas de acordo com o regime de competência, ou seja, tais receitas, decorrentes dessas operações somente são reconhecidas depois da realização das vendas e das prestações de serviços, no momento que surge o direito ao recebimento do valor cobrado. Portanto, para fins contábeis, a receita existe tão logo tenha-se dado a operação de venda do bem ou da prestação do serviço. A conclusão, sob esse ângulo, é simples: não existe qualquer diferença entre o PIS e a Cofins, nem mesmo entre o ISS e o ICMS.

Ainda que seja suscitado um raciocínio diferente entre os regimes contábeis e jurídicos para fins de receita, uma coisa é certa: as contribuições do PIS e da Cofins incidem sobre o registro contábil da receita pelo regime de competência. O ISS, incidente sobre a receita de prestação de serviços, mediante a aplicação de alíquota instituída pelo município ou DF, deve ser registrado a débito de conta retificadora da receita bruta de prestação de serviços, no resultado, e a crédito de título próprio da conta ou subgrupo de impostos a recolher, no passivo circulante, de forma similar à contabilização do ICMS. Se, portanto, sob o ponto de vista contábil, temos uma técnica semelhante, não haveria razões para uma distinção jurídica, ainda que sabendo não podermos inverter a lógica de subversão da contabilidade justificar o entendimento jurídico.

Na prática, em muitos casos, o ISS é retido "na fonte" pelo tomador do serviço no momento do pagamento ao prestador do serviço. O prestador recebe, portanto, o valor do serviço contratado já com o desconto do imposto devido na prestação do serviço que será destinado ao município correspondente, revelando a premissa de que *"o simples ingresso financeiro que meramente transita pelo patrimônio e pela contabilidade do contribuinte"* não constitui receita para fins de incidência do PIS e da Cofins.

Por isso, não é a técnica tributária não cumulativa do ICMS, ao contrário do ISS, que justificaria a exclusão das correspondentes bases do PIS e da Cofins, mas, como dito, a premissa de que para fins de receita tributável deve haver a incorporação dos valores positivamente, importando, verdadeiramente, em acréscimo patrimonial do contribuinte e que essa incorporação revista-se de caráter definitivo. O ISS não se enquadra nessas hipóteses porque é receita do ente federado e não do contribuinte, portanto, nada tem de diferente da tese firmada pelo Supremo, ao contrário, é "filhote" mesmo.