

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

**GABRIEL JOSÉ BATISTA BURCI**

**EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.**

São Paulo, SP.

2021

GABRIEL JOSÉ BATISTA BURCI

**EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.**

*Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para obtenção do título de  
Bacharel no Curso de Direito da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie.*

ORIENTADORA: Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita

São Paulo, SP.

2021

GABRIEL JOSÉ BATISTA BURCI

**EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.**

*Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para obtenção do título de  
Bacharel no Curso de Direito da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie.*

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

---

Examinador (a)

---

Examinador (a)

---

Examinador (a)

Dedico este trabalho primeiramente a minha família, que mesmo longe, sempre me apoiou e me deu forças para essa longa caminhada na faculdade e no início de minha vida profissional, dedico aos meus queridos professores que me guiaram nessa jornada, aos meus queridos amigos que fizeram esse trajeto árduo do meu lado e aos meus colegas de trabalho que tanto me ensinaram e ainda ensinam no mundo corporativo do direito.

## AGRADECIMENTOS

Começo esses agradecimentos lembrando das pessoas mais importantes da minha vida, meus pais, Silvio Luiz Burci e Rosilei Aparecida Batista Burci, que sempre acreditaram em mim, e mesmo longe de São Paulo se mantiveram sempre em contato e sempre buscando o melhor para mim, agradeço pelo tempo passado juntos, pelos ensinamentos, broncas, críticas e o principal, o incentivo para que eu nunca desanimasse e sempre buscasse os meus sonhos e objetivos, e que não colocar empecilhos quando decidi morar longe de casa para atingir meus sonhos e nunca pouparam esforços para que eu me mantivesse sozinho em São Paulo e completasse meu curso de Direito no Mackenzie.

Agradeço também as minhas avós, que sempre me auxiliaram e deram todo o apoio do mundo nos meus estudos e aos meus avôs que mesmo não estando mais entre nós sempre me acompanharam espiritualmente na minha jornada, e também agradeço a toda minha família, na figura de meus tios e meus primos que me acompanharam desde o começo da minha jornada em São Paulo e sempre me visitaram e me deram forças nos momentos difíceis e compartilharam muitos momentos bons comigo durante esses 5 anos, faltam palavras para agradecer todo o apoio que recebi, meus sinceros sentimentos de amor, carinho e gratidão por vocês.

Agradeço meus amigos que quando decidi mudar toda minha vida e rumar a São Paulo me acolheram e me ensinaram como era viver nessa metrópole que hoje posso chamar de casa, obrigado pelo apoio, pelas conversas, pelas comemorações e pelos momentos passados juntos. E aos meus amigos que conheci nesses 5 anos de faculdade, na figura do LBs, que me acompanharam lado a lado nessa longa jornada durante toda a faculdade de Direito desde o começo até agora nos momentos finais, amigos com os quais compartilhei momentos memorais e muitas risadas durante esse período, amizade essa que espero levar para toda a vida, obrigado por todo o apoio do mundo. Amo vocês todos, obrigado por tudo.

Agradeço também todos os professores que compartilharam comigo um pouco de sua sabedoria e mudaram minha forma de enxergar o mundo de alguma forma, e que engrandeceram demais esses 5 anos passados na faculdade de Direito e me formaram como profissional.

Não menos importante, não teria como não lembrar do espaço que me deu a primeira oportunidade como profissional e onde estou até hoje aprendendo e sempre melhorando como profissional, obrigado a todos profissionais do Ippolito Advogado, principalmente nas figuras de Fabio Lima da Cunha e Henrique Kochem, esses que me ensinaram muito acerca do

Direito Tributário, área essa por qual me apaixonei e espero passar o resto da minha carreira evoluindo e aprendendo sempre.

E por fim, deixo esse espaço para agradecer todas as pessoas que de alguma forma passaram na minha vida e me ajudaram a ser uma pessoa melhor se sempre buscar a evolução.

*"Só conheço duas espécies de governos: os bons e os maus. Os bons que estão ainda por fazer; os maus, em que toda a arte consiste, por diferentes meios, em passar o dinheiro da parte governada à bolsa da parte governante. Aquilo que os governos antigos arrebataavam pela guerra, nossos modernos obtêm com mais segurança pelo fiscalismo. É apenas a diferença desses meios que constitui sua variedade. Creio, no entanto, na possibilidade de um bom governo em que, respeitadas a liberdade e a propriedade do povo, ver-se-ia resultar o interesse geral, em contraposição ao interesse particular." - (HELVÉTIVS, Claude-Adrien; Carta a Montesquieu, 1748)*

## RESUMO

Trabalho monográfico sobre a exclusão do ISS da base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (COFINS), ou seja, imposto sobre serviços de qualquer natureza da base de cálculo do PIS e da COFINS no sistema tributário nacional. No presente trabalho abaixo, será feito uma análise histórica sobre as legislações das contribuições sociais, focando nos dispositivos que tratam de suas bases de cálculo, que é versada na redação do Artigo 195, inciso I da Constituição Federal do Brasil. Será feita uma análise dos conceitos do faturamento e da receita na perspectiva da doutrina, jurisprudência e legislação, mostrando assim casos e motivos para a exclusão do ISS da presente base de cálculo do PIS e da COFINS. Mostrara também, o presente trabalho, o porquê de a exclusão do ISS da base de cálculo tenha sido aprovado pelos ministros do STF em audiência no ano de 2020. Por fim, será feita uma análise final de como será o impacto dessa decisão no Brasil e como ela trará benefícios para os contribuintes.

Palavras Chaves: ISS. PIS. COFINS. Base de cálculo. Receita. Contribuições Sociais.



## **ABSTRACT**

Practical Work work on the exclusion of ISS from the calculation base of the Social Integration Program (PIS) and the Contribution for the calculation of the Contribution to the Social Integration Program (COFINS), that is, tax on services of any nature from the calculation base of the PIS and COFINS in the national tax system. In the present work below, a historical analysis of the social contribution laws will be made, focusing on the devices that deal with their calculation bases, which is versed in the wording of Article 195, an item I of the Federal Constitution of Brazil. An analysis of the concepts of billing and revenue will be made from the perspective of doctrine, jurisprudence, and legislation, thus showing cases and reasons for the exclusion of ISS from the present PIS and COFINS calculation base. It also showed the present work, why the exclusion of ISS from the calculation base was approved by the STF ministers in the audience in 2020. Finally, a final analysis will be made of how this decision will impact Brazil and how it will benefit taxpayers.

Keywords:       ISS.       PIS.       COFINS.       Base.       Billing.

## SUMÁRIO

<b>RESUMO</b> .....	<b>8</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>9</b>
<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS</b> .....	<b>13</b>
<b>3 CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)</b> .....	<b>17</b>
<b>4 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)</b> .....	<b>21</b>
<b>5 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA, O ISS</b> .....	<b>25</b>
5.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO .....	26
5.2 NOÇÕES DA BASE DE CÁLCULO A LUZ DA DOUTRINA – FATURAMENTO E RECEITA .....	28
<b>6 O ISS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS</b> .....	<b>33</b>
6.1 O ARTIGO 195, INCISO I.....	33
6.2 O ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “A” .....	39
<b>7 DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL</b> .....	<b>41</b>
<b>8 O IMPACTO DESSA DECISÃO NO BRASIL</b> .....	<b>46</b>
<b>9 CONCLUSÃO</b> .....	<b>47</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>49</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho monográfico será dedicado ao estudo de um dos temas mais atuais no âmbito do direito tributário brasileiro, e um tema que há muitas controvérsias e discussões, e que recentemente foi o tema de um julgamento no Supremo Tribunal Federal, que é a exclusão do ISS, que é o imposto sobre serviços de qualquer natureza, na base de cálculo do Programa de Integração Social, o PIS, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, a COFINS.

Esses tributos estão diretamente ligados a Constituição Federal Brasileira, já que é ela que viabiliza o poder para que seus entes federativos possam instituí-los, caso estes achem necessário à sua inclusão nos impostos, sendo que o total do valor arrecadado por estas contribuições deverá ir para os cofres públicos. Dessa forma, foi criado através de uma Lei complementar o Código Tributário Nacional, que é neste onde são apontadas as hipóteses de incidência e os sujeitos ativos e passivos das contribuições, e as bases de cálculo dessas contribuições e as suas alíquotas.

Com a criação do Código Tributário Nacional, ficou claro que os contribuintes que pagam seus impostos corretamente e regularmente devem ser tributados a luz das regras impostas por ela, e previstas pela legislação vigente.

Como previsto, o PIS e a COFINS têm sua base de cálculo definidas por lei e assim devem ser respeitadas, como o artigo 195, inciso I da Constituição Federal, que nos aponta inclusive as bases de cálculo possíveis, como uma delas sendo o faturamento da pessoa jurídica, que foi a base de cálculo escolhida pelo legislador para ser usada tanto pelo PIS como pela COFINS.

Precisamente, na COFINS, segunda a Lei Complementar nº70/91, a base de cálculo incidira diretamente sobre o faturamento mensal, assim como a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Já o PIS deverá ser calculado com base no faturamento obtido pela pessoa jurídica, segundo a Lei complementar nº7/70, que ainda está em vigor no Brasil, e está nessa lei a grande dúvida, pois faturamento pode ser entendida de várias formas, e o legislador pode incluir nela o que vier na mente do próprio, já que é uma expressão muito usada no âmbito comercial, e logo todas as empresas que se sujeitam ao pagamento de PIS e COFINS devem ter um faturamento. Além disso, faturamento nada mais é que a soma do valor das operações

feitas pela empresa durante o ano, proveniente da venda de mercadorias ou serviços, ou seja, faturar nada mais é do que obter a receita bruta do contribuinte.

E já falando sobre o ISS, conforme se verá a seguir nesse trabalho monográfico, ela apenas transita de forma provisória na contabilidade de todos os contribuintes, não sendo assim parte da receita bruta proveniente da venda de mercadoria ou de serviços, logo, ela não deverá compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois não faz parte verdadeiramente desse faturamento.

Desse modo, nesse trabalho será mostrado as hipóteses de incidência do PIS e da COFINS e o porquê da exclusão do ISS da base de cálculo dessas duas contribuições, também será apresentada uma parte histórica das contribuições no Brasil e será destrinchado o Imposto sobre serviços, mostrando a sua incidência e as suas peculiaridades perante o quadro tributário nacional, com enfoque nos conceitos de faturamento e com luz de doutrinas e jurisprudências.

Será falado também sobre a votação do Supremo Tribunal Federal que acatou a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS durante o ano de 2020.

Por fim, será elucidado o impacto dessa decisão no cenário brasileiro e o porquê de ela ser tão importante perante o âmbito tributário nacional.

## 2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Em seu artigo de número 149, a Constituição Federal do Brasil discorre sobre a competência da União Federal sobre as suas contribuições sociais, além das denominadas intervenções no domínio econômico e de interesses das categorias profissionais, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

*Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.<sup>1</sup>*

No artigo apresentando acima é possível se observar três modalidades de contribuição, interventivas, corporativas e sociais, todas elas presentes no sistema tributário brasileiro e passível de pagamento pelos contribuintes. Mas neste presente trabalho monográfico iremos focar apenas no terceiro tipo, que é o de contribuições sociais, onde se enquadram o PIS e a COFINS.

Um fato importante de se mencionar é que as contribuições sociais não devem ser confundidas com impostos, mesmo sendo compartilhadas algumas características com os impostos presentes no Brasil, como é o fato de incidirem diretamente sobre a base de cálculo, como é o caso do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, o IRPJ, e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a CSLL.

A grande diferença entre os impostos e as contribuições sociais está no fato da destinação do montante arrecadado de cada um, como por exemplo o imposto, em que a sua arrecadação independe de qualquer atividade, seu montante não é vinculado a nenhuma atividade específica, ele é apenas a arrecadação feita pelo Estado e pela União para que o seja arrecadado valores sem uma atividade específica vinculada, podendo ser usado esse valor do imposto em qualquer tipo de atividade, como por exemplo a construção de obras para a cidade e a melhoria de vias públicas por exemplo.

---

<sup>1</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Emendas Constitucionais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 18 mai. 2021.

Visto o que é o imposto, é fato que ele é totalmente diferente da contribuição social, essa que de fato é arrecada também do contribuinte, igualmente o imposto, mas é na sua utilização que encontramos a principal diferença entre os dois. A contribuição social tem por finalidade e destinação exclusivamente para um certo grupo que tenha uma situação específica, e necessita desse montante para a realização de alguma situação específica, destinada a esse grupo, como por exemplo a área da saúde, que pode usar dessas contribuições sociais para a realização de obras em hospitais ou até mesmo na construção de um novo hospital. As contribuições sociais se justificam exatamente pela finalidade da aplicação dos seus recursos, sendo criadas para irrigar os cofres públicos de modo a autorizar a atuação no interesse de determinado grupo ou setor da sociedade. Por fim, os impostos não possuem uma definição de sua função, diferentemente das contribuições sociais, que por meio de lei já tem sua destinação afetada e certa para uso.

E dentro do cerne das contribuições sociais, o governo costuma dividi-las em duas espécies, as contribuições sociais gerais, que são aquelas contribuições que tem por finalidade o custeio de gastos com as áreas mais sociais do governo, não ligadas diretamente com a seguridade social, sendo, por exemplo uma contribuição ao salário-educação, que são projetos ligados a educação do Brasil, visando a melhora do sistema educacional e assim fomentando essa área do nosso país, fato esse previsto no artigo 212, § 5º da Constituição Federal de 1988. Categoria essa em que o Programa de Integração Social, o PIS está inserido, sendo assim classificado pois não tem uma finalidade especificada, podendo abranger amplos conceitos.

Já a outra espécie de contribuições sociais são as destinadas a custear a seguridade social, ou seja, tem por justificativa a arrecadação dos recursos exigidos para a atuação do Governo Federal na área, como na saúde, na previdência social e na assistência social, todos direitos garantidos a população por meio do Governo Federal, e essas contribuições destinadas ao custeio da seguridade social estão elencadas no artigo 195 da Carta Magna.

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide EC 20/1998)*

*I — do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre;<sup>2</sup>*

*II — do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;<sup>3</sup>*

*III — sobre a receita de concursos de prognósticos*

*IV — do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.<sup>4</sup>*

E dentro dessa espécie de contribuição social que se encontra a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, que pela própria nomenclatura fica bem claro que pertence a esse grupo, já que é tem a sua destinação para custear a seguridade social.

Essas contribuições receberam sua própria arrecadação pois segundo o governo esse tipo de gastos demandava altos custos, e por isso resolveram criar contribuições específicas para serem usadas nessas, seja da forma indireta, mediante recursos provenientes do orçamento da União, Estados e Municípios, ou diretamente, que é através dessas contribuições recolhidas dos contribuintes, já que tomaria muito gastos estatais se não fosse criada especificamente uma arrecadação para as contribuições sociais.

Como versa o artigo 195 da Constituição Federal, toda a sociedade é a financiadora das contribuições sociais, sendo isso feito de várias maneiras, como na sua incidência sobre a folha de salários e dos demais rendimentos dos trabalhos creditados a qualquer pessoa que lhe dê rendimentos.

As contribuições que serão esmiuçadas na continuidade desse trabalho, o Programa de Incentivo Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidem diretamente sobre o faturamento ou a receita do contribuinte, como é versado na alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal.

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito*

---

<sup>2</sup> BRASIL. Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. *Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências.* Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 18 mai. 2021.

<sup>3</sup> BRASIL. Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019. *Altera o sistema de previdência social e estabelece regras de transição e disposições transitórias.* Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 18 mai. 2021.

<sup>4</sup> BRASIL, 1988. op. cit. Artigo 195.

*Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide EC 20/1998)*

*(...)*

*b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)<sup>5</sup>*

A Constituição Federal, no que tange as contribuições sociais, já delimitou de antemão quem seriam os possíveis contribuintes que deverão pagar o seu devido montante, e não foi apenas isso, ela indica também a espécie tributária, a base de cálculo a ser usada, e as possibilidades de incidência que poderão ser instituídas no seu cálculo.

Luís Eduardo Schoueri, nos mostra em sua doutrina como é a aplicação das contribuições destinadas a seguridade social, e a sua diferença com as contribuições sociais:

*Se o art. 149 se aplica a todas as contribuições sociais, outro dispositivo constitucional tem importância quando a contribuição social é destinada à seguridade social: o art. 195 volta a discipliná-las, definindo possíveis contribuintes (empregador, empresa ou equiparados; trabalhador e outros segurados da previdência social; ganhadores de concursos de prognósticos e importadores). O mesmo artigo chega a apontar as grandezas que servirão para medir as contribuições dos empregadores e assemelhados, as quais deverão de ser compreendidas no contexto daquelas apontadas pelo art. 149. Em síntese, o art. 195 traz tantas particularidades concernentes ao tratamento jurídico de tais contribuições que seu estudo, enquanto espécie tributária, se justifica por um regime jurídico próprio.<sup>6</sup>*

Após essa introdução direta sobre as contribuições sociais de uma forma mais ampla e geral passaremos adiante a falar diretamente sobre os dois tipos mais importantes, o PIS e a COFINS. Será feita uma análise histórica das duas contribuições, abrangendo tanto suas bases de cálculo como suas peculiaridades.

---

<sup>5</sup> BRASIL, 1988. op. cit. Artigo 195.

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019. P.227



### 3 CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)

A Contribuição ao Programa de Integração Social, mais conhecido como PIS é uma criação de antes de a Constituição Federal de 1988 entrar em vigor, tendo sido criado e implementado pela Lei Complementar nº 7/70, tendo em vista a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Sendo essa contribuição baseada no artigo 165, inciso V da Constituição Federal de 1967, que servia para integrar o trabalhador na vida da empresa, como na sua participação nos lucros dessa mesma.

Na Lei Complementar de nº 7/70, o programa de integração social seria realizado mediante o fundo de participação, que este seria financiado pelas próprias empresas através de uma dedução que vinha no imposto de renda de cada uma delas, bem como seus recursos próprios com base no faturamento total das empresas.

As modalidades presentes inicialmente na contribuição do PIS eram a contribuição calculada com base no faturamento das empresas, que era chamado de PIS-Faturamento. Outra modalidade era a contribuição calculada com base na folha de salários, chamado de PIS-Folha de salários; uma outra modalidade era a contribuição calculada com base no Imposto de Renda devido, chamado de PIS-Dedução do IR, e por fim, a última modalidade era aquela em que o valor devido pelas entidades cujas atividades não comportavam o faturamento mercantil, chamadas de PIS-Repique.

Como é fato, atualmente as modalidades de apuração presentes no PIS são bem diferentes das antigas, elencada no parágrafo acima. Atualmente as modalidades são três, chamadas de sistemática cumulativa, sistemática não-cumulativa e monofásica.

O PIS tem uma evolução histórica marcada por muitas divergências quanto a sua validade perante a sociedade, pois muitos alegavam que era inconstitucional, sendo apenas uma forma de tributo que não tinha nenhuma finalidade social, servia apenas para arrecadar o montante para o governo e que a população não veria esse valor, que as políticas por ele prometidas não voltariam para a população.

Com a criação da Constituição Federal de 1988 o PIS foi elencado a arrecadação do programa de seguro-desemprego e de abono salarial do governo, como versa o artigo 239 da Constituição Federal de 1988:

*Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta*

*Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019).<sup>7</sup>*

No ano de 1998, o Governo Federal Brasileiro fez uma série de medidas com o intuito de promover vários ajustes fiscais no país, como as Leis nº9.715/98 e a nº9.718/98, esta última sendo considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal um tempo depois, pois alterava o conceito de faturamento do PIS e da COFINS, logo, foi considerada inconstitucional por mexer em algo desse tamanho perante o fisco.

Já no ano de 2000 foi publicada uma lei muito importante para as contribuições sociais em si, pois a Lei de nº 10.147/00 instituiu o regime monofásico de recolhimento, deixando assim a receita bruta como a base de cálculo de algumas contribuições, e em 2003 houve outra grande mudança no PIS, em que foi estabelecida uma Lei que instituiu o regime não-cumulativo e determinou que a base de cálculo desse regime seria a totalidade das receitas auferidas, independentemente de sua classificação contábil, essa Lei foi a de nº10.637 de 2003.

Com isso, foi fixado que o PIS poderia incidir em qualquer receita além do próprio faturamento do contribuinte, como as receitas não operacionais e as receitas financeiras, e foi nessa decisão que o IPI e o ICMS também deixaram de incluídos na base de cálculo do PIS, causando assim outra grande revolução na parte de arrecadações do Brasil.

Paulo Henrique Pegês, faz um breve resumo em sua obra de como o PIS foi criado e a razão de sua criação na Lei de 1970:

*A ideia original do governo federal com as contribuições para o PIS e o PASEP foi criar uma poupança para cada trabalhador, que seria individualizada e controlada pela Caixa Econômica Federal (PIS) e pelo Banco do Brasil (PASEP) e utilizada nos casos previstos em lei. A contribuição para o PIS era dividida entre as empresas e o governo federal. A contribuição da União era feita pela destinação de parte do imposto de renda devido pelas empresas. Assim, apenas a pessoa jurídica que apurasse lucro contribuía para o imposto de renda e, dessa forma, o fundo do PIS recebia um pedaço desse imposto. O percentual do IR que as empresas deveriam separar e recolher como PIS começou com 2% em 1971, alcançando 5% a partir de 1973. Por exemplo, uma empresa que apresentasse IR devido no valor de Cr\$ 100 (moeda da época), deveria efetuar este pagamento em dois documentos (Documento de Arrecadação de Recursos Federais –*

---

<sup>7</sup> BRASIL, 1988. op. cit. Artigo 239.

*DARF) distintos: um referente ao IR devido, no valor de R\$ 95; e outro com valor de Cr\$ 5, cujo dinheiro seria direcionado para o Fundo do PIS. Essa parcela ficou conhecida como PIS-DEDUÇÃO, pois seu valor era encontrado deduzindo uma parcela do IR devido. Já a parcela dos recursos próprios era calculada pela aplicação de percentuais sobre o faturamento das empresas, entendido esse como a receita obtida com vendas de mercadorias. O percentual inicial foi 0,15% em 1971, alcançando 0,5% a partir de 1974. As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas de prestação de serviços que não realizavam operações de vendas de mercadorias pagavam a parcela própria do PIS com o mesmo valor da parcela retirada do IR devido. No exemplo anterior, se a empresa fosse uma instituição financeira ou uma prestadora de serviços, deveria recolher, além de Cr\$ 95 de IR e Cr\$ 5 de PIS-DEDUÇÃO, mais Cr\$ 5 como PIS referente à parcela própria. Essa parcela própria ficou conhecida como PIS-REPIQUE, pois repetia o valor do PIS-DEDUÇÃO. As contribuições para o PASEP eram feitas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal, pelos municípios e pelas suas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações. A diferença em relação ao PIS é que o PASEP não tinha dois contribuintes, sendo seus recursos recolhidos mediante aplicação de percentuais específicos sobre as receitas dos entes estatais e das empresas públicas em geral.<sup>8</sup>*

Por fim, é necessário falar sobre as mais recentes mudanças na legislação sobre o Programa de Integração Social, como a Medida Provisória n° 627/2013 publicada em 2013, que um tempo após foi convertida na Lei n° 12.973/14, que tem sua maior mudança na alteração do artigo 12 do Decreto Lei n° 1.598/77, que tem a sua principal mudança a que a receita bruta da empresa passaria a incorporar algumas operações a mais, como a venda de bens nas operações de conta própria, o resultado auferido nas operações de conta alheia, as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, além dos tributos sobre elas incidentes, e os seus valores decorrentes.

Com o advento da Lei n° 12.973/14, essa a qual deixou especificado em seu artigo 12 quais são os tributos que deverão ser incluídos na receita bruta, causando assim uma grande mudança em como se calcula essa base de cálculo.

*Art. 12. A receita bruta compreende:*  
*I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;*  
*II - o preço da prestação de serviços em geral;*  
*III - o resultado auferido nas operações de conta alheia;*  
*IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica*  
*não*  
*compreendidas nos incisos I a III.*  
 (...)

---

<sup>8</sup> PEGÂS, Paulo Henrique. Pis e Cofins, 5. Ed. São Paulo: Atlas. 2018.

*§ 5º. Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.<sup>9</sup>*

E assim, fica uma breve revisão histórica do que o PIS já representou na tributação brasileira, com suas contribuições para a população. E no capítulo adjacente será falado sobre a outra contribuição social, que também é de extrema importância, o COFINS.

---

<sup>9</sup> BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. *Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm#:~:text=A%20remunera%C3%A7%C3%A3o%2C%20os%20encargos%2C%20as,%20c%C3%A1culo%20de%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20Social](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm#:~:text=A%20remunera%C3%A7%C3%A3o%2C%20os%20encargos%2C%20as,%20c%C3%A1culo%20de%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20Social)>. Acesso em: 18 mai. 2021.

#### **4 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, mais conhecida como COFINS, contribuição essa que foi criada por uma Lei Complementar, mais exatamente a Lei Complementar nº 70/91 e está ligada diretamente com o Artigo 195, inciso I da Constituição Federal de 1988. Contribuição essa que foi criada para substituir o antigo FINSOCIAL, que era utilizado na vigência da antiga Constituição Federal do ano de 1967, sendo esse destinado exclusivamente a financiar investimentos como educação, habitação, saúde, entre outros.

A COFINS, desde sua criação, foi um objeto de várias discussões e controvérsias jurídicas, já que a primeira Ação Declaratória de Constitucionalidade (nº1-1/DF) foi sobre a COFINS e suas taxas. E com o tema em extrema relevância na época o Presidente da República ingressou com essa “ADC”, depois de inúmeras decisões de Juízes Federais acerca do tema. Nessa Ação Declaratória de Constitucionalidade foi discutido acerca da COFINS com vários argumentos contrários a essa contribuição, como que não passava de uma bitributação do PIS e logo feriria o princípio da não cumulatividade dos impostos da União, como disse o então Ministro Moreira Alves. Mas mesmo com todos esses argumentos, eles não foram acatados pela união e todos foram afastados em decisão unanime, fato esse que ratificou a constitucionalidade da COFINS, e manteve assim essa contribuição valendo em todo território nacional.

Após o julgamento histórico sobre o tema, outros diplomas de destaque também alteraram a sistemática da COFINS, especialmente a ampliação da sua base de cálculo, sendo igualmente objeto de controle de constitucionalidade. Nesse sentido, é muito importante destacar o artigo 2º e o parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, onde foi ampliado a base de cálculo tanto da COFINS como do PIS, que antes, segundo a Constituição Federal em seu artigo de número 195, inciso I, limitava a base de cálculo, fato esse que foi alterado posteriormente. Com a ampliação foi estipulado que o conceito de faturamento abarcaria quaisquer receitas auferidas pela pessoa jurídica, não sendo relevante o tipo de atividade exercida, bem assim a classificação contábil adotada para as receitas.

*Art.2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Com isso, é de fácil percepção que o sentido antigo de faturamento foi amplamente alterado pela Lei nº 9.718/98, contemplando assim a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, não de uma forma individualizada ou conjunta.

Logo após o advento da aludida Lei de nº 9.718/98, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 20/98, que alterou a redação do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988, passando a constar, expressamente, como hipótese de incidência da contribuição social a “receita”, além do “faturamento” (art. 195, inciso I, alínea ‘b’), algo que, em princípio, sanaria eventual vício constante da Lei nº 9.718/98.

Tendo em vista que a promulgação da Emenda Constitucional se deu em momento posterior à entrada em vigor da Lei nº 9.718/98, o Supremo Tribunal Federal acolheu o pleito dos contribuintes, entendendo ser inconstitucional a alteração promovida pela retromencionada Lei, especificamente o dispositivo (art. 3º, parágrafo primeiro) que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

E esse mesmo assunto, quando abordado em outra Ementa Constitucional, a de nº 20/98, os Ministros da Suprema Corte corroboraram o entendimento de que o ordenamento jurídico pátrio não admite a constitucionalidade apresentada na Lei nº 9.718/98, e com isso, nesse momento da história tributária do Brasil, ficou-se praticamente uniformizado o tratamento legislativo tributário tanto da Contribuição ao PIS quando ao COFINS, essa fase é relatada assim na obra do Doutrinador Leandro Paulsen:

*A contribuição PIS/PASEP e a COFINS, por incidirem ambas sobre o*

*faturamento/receita, passaram a receber tratamento legislativo conjunto no que diz respeito a seus fatos geradores e bases de cálculo, o que se deu através da lei 9.718/1998 e 10.833/03<sup>10</sup>*

Após esses fatos sobre o COFINS, em 2003 foi editada a Lei nº 10.833/03, que com base na Emenda Constitucional nº20/98 e pela Lei nº 9.718/98, atendeu um antigo desejo dos contribuintes tanto do PIS como da COFINS com a instituição da sistemática da não cumulatividade para a COFINS, em seu artigo 1º, que previu que o faturamento seria entendido como o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação fiscal ou contábil:

*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.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*

A definição por meio de qual sistemática a pessoa jurídica recolhera a contribuição se baseia nos critérios elencados nas Leis nº 10.833/030 e 10.637/02, esta última que trata da sistemática da não cumulatividade para o PIS, sendo mencionada em diversos dispositivos da Lei nº 10.833/03.

Em regra, o sistema a ser adotado pelas pessoas contribuintes tanto de PIS quanto de COFINS é o cumulativo, sistema esse que afeta pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido e as instituições financeiras, nesse sistema há a incidência do PIS a uma alíquota de 0,65% e a incidência de uma alíquota de 3% para o COFINS em pessoas que optam pelo sistema de lucro presumido, já nas instituições financeiras o valor dessa alíquota é de 4%

Já no sistema de não-cumulatividade, que foi introduzido pela Lei nº 10.833/03, é optável apenas pelas pessoas jurídicas que optam pelo uso do lucro real, tendo as alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS.

---

<sup>10</sup> PAULSEN, Leandro. *Contribuições e Custeio da Seguridade Social*. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2007. p.174.

Para o COFINS, além dessas modalidades de apuração e recolhimento de cotas há também a modalidade monofásica, modalidade essa que é obrigatória para alguns segmentos comerciais, como indústrias e importadoras de medicamentos, bem como refinarias de petróleo, distribuidoras de álcool, dentre outras.

Nessa modalidade a contribuição do PIS e da COFINS incide apenas uma vez, no início da cadeia de comercialização dos produtos comercializados por esse segmento.

É fato dizer que a maioria dos ditames previstos para o PIS também se aplicam para a COFINS.



## 5 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA, O ISS

O imposto sobre serviço de qualquer natureza, o “ISSQN”, ou mais conhecido como apenas “ISS” é um imposto de competência municipal, que é recolhido tanto pela prestação de serviços por parte de empresas, assim como é recolhido também por profissionais autônomos devidamente cadastrados junto aos órgãos competentes. E o valor arrecado por ele é sempre convertido para o Município de origem de no qual o serviço foi prestado, ficando assim para o próprio.

Leandro Paulsen, em sua obra, define o ISS da seguinte maneira:

*O conceito de serviços de qualquer natureza é fundamental para definirmos o que pode ser tributado a título de ISS. No RE 651.703, o STF decidiu que extrapola o conceito civilista de prestação de serviços, atrelado às obrigações de fazer. É mais amplo, alcançando o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”. Assim, o legislador complementar pode submeter ao ISS diversas atividades econômicas que, de outro modo, ficariam sem tributação, incluindo-as na lista dos serviços tributáveis anexa à LC n. 116/2003.<sup>11</sup>*

A sua alíquota, que é escolhida individualmente por cada Município normalmente varia de 2% a 5% sobre o trabalho realizado, de acordo com o segmento de atuação do prestador de serviço ou do profissional autônomo. As regras gerais do ISS estão expostas na Lei Complementar 116/2003 e na Lei 11.438/1997. E é importante se destacar que os serviços que estão sujeitos a tributação do ISS por parte dos Municípios estão elencados em uma lista anexa na Lei Complementar 116/2003, e devem ser respeitadas, e com isso, a empresa prestadora do serviço que está na lista deverá pagar o ISS com base na alíquota escolhida pelo Município em que a empresa está situada e onde faz o seu trabalho.

A forma de cobrança do ISS é feita de algumas formas, e tem suas diferenças com base no tipo de contribuinte que está pagando, como por exemplo o profissional autônomo, que só deverá pagar o ISS quando realizar o serviço, não sendo necessário pagar a quantia todo mês, ficando assim mais simples para pessoas que atuam com esse tipo, e não sendo abusivo a cobrança do imposto municipal. Diferentemente de pessoa que optam pelo sistema

---

<sup>11</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.

MEI, que é o de microempreendedor individual, que tem um valor fixo de pagamento de ISS por mensal, quantia essa que é definida pelo governo e normalmente é reajustada anualmente pelos órgãos do governo.

E por fim, há as empresas que utilizam o Lucro Real e o Lucro Presumido, que devem pagar o ISS individualmente em cada serviço que as mesmas prestam para o consumidor, seja esse listado na lista anexa presente na Lei Complementar 116/2003, e respeitando a alíquota escolhida pelo município que a empresa está situada, e é necessário ficar atento quando o tributo é retido na fonte, pois as regras determinam que o imposto deve ser pago pela prestadora do serviço. E por fim, iremos ver no próximo capítulo uma das partes mais discutidas e importantes do ISS, que é as suas hipóteses de incidências, fato esse que é amplamente discutido desde a criação do imposto e a sua base de cálculo e como ela é calculada.

## 5.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO

Como o nosso país tem um grande número de Municípios, e com o intuito de evitar uma cobrança exacerbada e da uniformização de um imposto a Lei Complementar 116/2003 adotou um sistema de alíquota máxima fixada para a sua cobrança, além de dispor sobre a não incidência do tributo sobre as exportações e serviços para o exterior. E como a Constituição Federal de 1988, Como a Constituição Federal de 1988 deu competência aos Municípios para instituir os impostos “sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”, encontrar a delimitação da norma instituidora do ISS exige, inicialmente, pensar acerca do conceito de serviço, no plano constitucional.

Aires Barreto, em sua obra, deu essa definição acerca desse impasse cometido pela Constituição Federal:

*“parece forçoso concluir que serviço tributável é o desempenho de atividade economicamente apreciável, tendente a produzir uma utilidade para outrem, desenvolvida sob o regime de direito privado, mas sem subordinação, com o fito de remuneração”<sup>12</sup>*

---

<sup>12</sup> BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva. 2009. p. 300.

Logo, a hipótese da incidência do ISS é a prestação de serviço, não compreendido na competência tributária dos Estados, com conteúdo econômico, de caráter habitual, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente a produzir uma utilidade material e imaterial.

Temos também, nas normas brasileiras a Lei Complementar nº 116/03, que é conhecida como a “Lei do ISS”, que em seu artigo 1º dispõe:

*Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

Ou seja, o ISS é tem como fato gerador qualquer tipo de serviço, mesmo que essa não seja a atividade preponderante do contribuinte, podendo ser diferente de sua principal fonte de renda.

E esse ISS também incide sobre um serviço que se iniciou ou que seja proveniente do exterior, ou seja, quando uma atividade é feita em outro país ela também está sujeita a cobrando de ISS, e mesmo que ela apenas se inicie no exterior ela também é incidida pela norma, fato esse que é eludido no artigo 1º, parágrafo 1º da Lei Complementar nº 116/03.

E mesmo que o serviço envolva apenas o fornecimento de mercadoria para outros ele também é incidido pelo ISS, e esses serviços que ficam sujeitos a essa cobrança aparecem na lista anexa, mostrando exatamente quais são e como eles devem pagar o ISS.

Ele também incide sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Por fim, com relação à base de cálculo, conforme o disposto no artigo 7º da Lei Complementar nº 116/03, salvo poucas exceções<sup>27</sup> ela é o preço do serviço.

Neste diapasão, firma-se a problemática da forma como as empresas classificam em sua contabilidade a parte dos valores das Notas Fiscais escrituradas relativas à parcela do “ISS”.

A princípio, para todos os efeitos legais, como visto acima, principalmente após entrar em vigência a Lei nº 12.673/14, a parcela relativa ao “ISS” deve ser auferida pelas empresas em geral como parte de sua receita, o que, como se verá a seguir, é extremamente equivocado, isso, por conta do que se passa a expor.

## 5.2 NOÇÕES DA BASE DE CÁLCULO A LUZ DA DOUTRINA – FATURAMENTO E RECEITA

Como foi citado nos capítulos anteriores desse trabalho, o PIS e a COFINS têm a sua incidência limitada sobre o faturamento ou a receita das pessoas jurídicas, nos termos do artigo 195, inciso I, alínea ‘b’ e no caput do artigo 239, ambos da Constituição Federal, sendo que essas grandezas pressupõem a base de cálculo dessas contribuições sociais.

Para que se possa entender melhor, a base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo, que deve estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária, assim, quando a lei institui um tributo, há de se referir a uma realidade economicamente quantificável, que nos permitirá identificar a espécie tributária pertencente a essa área.<sup>13</sup>

A grande questão sobre a incidência da inclusão do ISS na base de cálculo tanto do PIS como da COFINS, se dá justamente na amplitude de conceitos de receita e de faturamento, tendo o Fisco sempre entendendo que esse imposto é sim abrangido por essas grandezas, ideia essa que é totalmente rechaçada pelos contribuintes, que nunca aceitaram essa inclusão e sempre a definiram como improcedente.

Esse conceito de faturamento usado, vem do Direito Comercial brasileiro, mais precisamente do artigo 219 do antigo Código Comercial<sup>14</sup>, este que foi revogado em partes pelo novo Código Civil, que é o conceito da obrigatoriedade da emissão de faturas em vendas por atacado, o que exteriorizava que esse documento possuía cunho de natureza contratual. Mas esse uso de faturas logo caiu em desuso, por conta da obrigatoriedade do uso de notas fiscais pelo contribuinte, relativas à venda de mercadorias, fato esse que voltou quando

---

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª Edição, rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p 135

<sup>14</sup> “Art. 219 - Nas vendas em grosso ou por atacado entre comerciantes, o vendedor é obrigado a apresentar ao comprador por duplicado, no ato da entrega das mercadorias, a fatura ou conta dos gêneros vendidos, as quais serão por ambos assinadas, uma para ficar na mão do vendedor e outra na do comprador. Não se declarando na fatura o prazo do pagamento, presume-se que a compra foi à vista (artigo nº. 137). As faturas sobreditas, não sendo reclamadas pelo vendedor ou comprador, dentro de 10 (dez) dias subsequentes à entrega e recebimento (artigo nº.135), presumem-se contas líquidas.”

tornou-se obrigatória a emissão de faturas nas vendas a prazo entre os comerciantes, por conta da Lei nº 5.474/68, e com isso, o faturamento passou a significar a somatória das vendas de mercadorias com prazo de pagamento superior a 30 dias.

Com isso, a maioria dos contribuintes preferiu optar pela emissão de faturas em todas suas operações, inclusive as sobre a prestação de serviço, e com o tempo, o conceito de faturamento foi se generalizando com a totalização das vendas ou das prestações de serviço em determinado período.

O conceito de faturamento, referente a receita bruta tanto da venda de mercadorias como da prestação de serviços se encontrava não apenas na legislação vigente no Brasil, como em também na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, fato esse que o então Ministro Sepúlveda Pertence destacou dessa maneira:

*Por tudo isso, não vejo inconstitucionalidade no art. 28 da L. 7.738, a cuja validade entendo restringir-se o tema deste recurso extraordinário, desde que nele a 'receita bruta', base de cálculo da contribuição, se entenda referida aos parâmetros de sua definição no DL 2.397/87, de modo a conformá-la à noção de faturamento da empresa prestadoras de serviços. (...)*

*Tentei mostrar que, cuidando-se de empresas de serviço, o conceito de receita bruta do Decreto-lei 2.397/87, doutrinariamente, correto ou não, na verdade se reduzi ao que é a noção corrente de faturamento.<sup>15</sup>*

Houve, no Supremo Tribunal Federal, vários debates acerca do tema do faturamento, e depois de muita discussão entre os magistrados se chegou a um conceito de que o faturamento são as receitas decorrentes da venda de bens e prestação de serviços intrinsecamente ligados ao escopo social do empreendedor. Fato esse que Sacha Calmon Navarro Coelho resumiu assim em sua obra acerca do tema:

*O conceito de faturamento foi objeto de intensa discussão no STF nos últimos anos, tendo ficado assente que se restringe às receitas auferidas nas vendas de bens e serviços intrinsecamente ligadas ao objeto social do contribuinte.<sup>16</sup>*

---

<sup>15</sup> Recurso Extraordinário nº 155.755/PE, Plenário do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Carlos Velloso, Relator p/ acórdão: Ministro Sepúlveda Pertence, julgamento em 18 de novembro de 1992.

<sup>16</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O ICMS não integra a Base de Cálculo do PIS/Cofins – ADC nº 18*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 196. São Paulo: Dilética, 2012., p. 152.

Fica claro então, que a legislação, a doutrina e a jurisprudência divergiam acerca desse tema do faturamento, e com o advento da Lei nº 9.718/98 esse conceito foi ampliado em seu artigo 3º, parágrafo primeiro, que dizia que “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”, ou seja, o faturamento passaria a abarcar toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, sendo tudo o que a empresa faturou e vendeu durante esse período, não podendo haver uma separação dos fatos.

Com essa tentativa de alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS por meio da Lei nº 9.718/98, o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o parágrafo primeiro do artigo 3º dessa lei, fato esse que englobava todos as receitas da pessoa jurídica no faturamento, fato que não foi aceito pelo Supremo Tribunal Federal, pois esse conceito seria muito vago.

Para Sacha Calmon, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, que alterou a redação do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, para incluir o termo “receita” como base de cálculo das contribuições sociais, estaria legitimada a tentativa de tributar tanto a receita quanto o faturamento.

Essa pretensão foi efetivamente exercida com o advento das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, as quais instituíram o regime não cumulativo para a Contribuição ao PIS e a COFINS.

Já o conceito de receita, atualmente aceito no Brasil é o advindo do Recurso Extraordinário nº 357.950-9/RS, que diz que o faturamento é uma espécie de receita, que esse faturamento deveria se resumir ao produto arrecadado ao patrimônio do contribuinte e resultante da venda de bens e mercadorias, já as receitas têm um alcance mais amplo, alcançando parcelas alheias as atividades precípuas do contribuinte.<sup>17</sup>

Nesse sentido, o que deve separar o faturamento da receita é que faturamento é obtido no estrito cumprimento do objeto social da pessoa jurídica, e já a receita engloba outros fatores, alheios ao objeto social do contribuinte, sendo assim, coisas de fora da produção direta do bem que deverá ser alvo do imposto.

Sobre esse ponto, as palavras de Aires Barreto ilustram bem acerca desse tema, e como o termo receita deve ser conceituado:

---

<sup>17</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O ICMS não integra a Base de Cálculo do PIS/Cofins – ADC nº 18*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 196. São Paulo: Dilética, 2012., p. 155.

*As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém, mero trânsito para posterior entrega a quem pertencem. (...) Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas. (...) Receita é, pois, a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescentando-o, incrementando-o. (...)*

*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.<sup>18</sup>*

Opinião essa que é mantida por Geraldo Ataliba, salientando que o conceito de receita abarca apenas os valores que venham a integrar o patrimônio da entidade que o recebe:

*O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer a entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe.<sup>19</sup>*

Após esses posicionamentos a conclusão que chegamos é de que os recursos para que sejam tributáveis, seja ela advindo da receita ou do faturamento deverá primeiro vir como uma nova riqueza, não como uma nova obrigação do contribuinte.

E com esses conceitos sobre faturamento e receita, que foram trazidos por diversas fontes, tanto como juristas renomados, como o próprio Supremo Tribunal Federal, chegamos à conclusão que o ISS não deve incluir a base de cálculo tanto do PIS como da COFINS, por que se trata de uma receita de terceiros, terceiro esse que se figura como o Município que está recebendo o imposto pago pelo contribuinte, a qual não pode ser equiparada a receita própria que ingressa de forma positiva e efetiva o patrimônio do contribuinte.

---

<sup>18</sup> BARRETO, Aires F. A Nova Cofins: Primeiros apontamentos. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 103. São Paulo: Dialética, 2004, p. 10

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo. ISS e base impositiva. In: Estudos e pareceres de direito tributário. São Paulo: RT, 1978, p. 91.

E ocorre que esse tema demanda uma análise minuciosa e complexa sobre essas questões, fato que há diversas controvérsias acerca do tema e que já foi alvo de diversas discussões e questionamentos e também já foi alvo de muitos embates entre o Fisco e os contribuintes, esses que pedem a revisão desses conceitos o mais rápido possível, já que o tema tem uma relevância econômica enorme envolvida.



## 6 O ISS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

### 6.1 O ARTIGO 195, INCISO I

Conforme já foi mencionado anteriormente nesse trabalho, o PIS e a COFINS possuem como bases de cálculo o faturamento ou a receita bruta da pessoa jurídica, fato esse que foi estabelecido pelo artigo 195, inciso I da Constituição Federal de 1988, e o artigo 239, também da Constituição Federal, e tanto o faturamento, quanto as receitas devem ser compreendidas como sendo a receita bruta dos serviços de qualquer natureza e outras receitas efetivamente auferidas pela pessoa jurídica.

Não devem ser integrados com esse conceito de faturamento ou de receita bruta da pessoa jurídica para o PIS e a COFINS o ingresso do ISS nessa conta, pois, o montante do ISS é integralmente repassado para o Tesouro do Município decorrente, não sendo assim parte nem do PIS e nem da COFINS. O ISS apenas transita na contabilidade e, portanto, não deve ser tratado como uma receita dos contribuintes em geral.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o ICMS não deve ser parte integrante da base de cálculo da COFINS, em face de seu artigo 195, inciso I, e é de suma importância essa informação para o ISS, já que os impostos têm naturezas parecidas, e por isso devem seguir o mesmo princípio. O Relator do caso, Ministro Marco Aurelio Mello votou assim:

*O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – (...) resta examinar o específico, ou seja, a violência ao artigo 195, inciso I, da Constituição Federal”.*

*(...)*

*No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a*

*existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea ‘b’ do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: ‘se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição’ - RTJ 66/165. Conforme salientado pela melhor doutrina, ‘a Cofins só pode*

*incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas'. A contrário sensu, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins. Há de se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência. Por isso mesmo, o artigo 110 do Código Tributário Nacional conta com regra que, para mim, surge simplesmente pedagógica, com sentido didático, a revelar que: A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias.*

*Da mesma forma que esta Corte excluiu a possibilidade de ter-se, na expressão 'folha de salários', a inclusão do que satisfeito a administradores, autônomos e avulsos, não pode, com razão maior, entender que a expressão 'faturamento' envolve, em si, ônus fiscal, como é o relativo ao ICMS, sob pena de desprezar-se o modelo constitucional, adentrando-se a seara imprópria da exigência da contribuição, relativamente a valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço, como é o relativo ao ICMS. Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria.*

*Admitir o contrário é querer, como salientado por Hugo de Brito Machado em artigo publicado sob o título 'Cofins - Ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota', em 'CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – PROBLEMAS JURÍDICOS', que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria. Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, ao valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerada, isso sim, um desembolso.*

*Por tais razões, conheço deste recurso extraordinário e o provejo para, reformando o acórdão proferido pela Corte de origem, julgar parcialmente procedente o pedido formulado na ação declaratória intentada, assentando que não se inclui na base de cálculo da contribuição, considerado o faturamento, o valor correspondente ao ICMS. Com isso, inverte os ônus de sucumbência, tais como fixados na sentença prolatada.<sup>20</sup>*

Nota-se, de acordo com o trecho acima colacionado que, à luz da interpretação dos artigos 195, inciso I, e 239, ambos da Constituição Federal de 1988, o conceito constitucional

---

<sup>20</sup> BRASIL. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, Relator: Ministro Marco Aurélio Mello, julgado em 15 mar 2017.

de faturamento ou receita bruta não abarcariam os valores que serão repassados aos Tesouros Municipais a título de ISS, pelo que deve o mesmo ser excluído das bases de cálculo da “Contribuição para o PIS e da COFINS, eis que ausentes a materialidade e a legalidade de sua imposição.

Logo, é fato notar-se que o ISS não tem uma natureza de faturamento, nem de receita bruta, sendo apenas um ingresso no caixa destinado ao pagamento aos Municípios, conforme leciona em sua obra, Roque Antonio Carazza diz que incluir o ICMS e o ISS na base de cálculo tanto do PIS quanto da COFINS é defender que o entendimento de que os sujeitos passivos desses tributos faturam ICMS e ISS, fato esse que não possui amparo no sistema vigente.

Ou seja, de acordo com os artigos 195, inciso I, e 239, ambos da Constituição Federal de 1988, é manifestamente inconstitucional a inclusão do ISS nas bases de cálculo das contribuições sobre faturamento ou receita bruta.

Esta questão, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, não é nova, pois aquela mesma Corte já havia decidido ser ilegítima a inclusão do IPI na base de cálculo do PIS, como se depreende das ementas ora transcritas:

*Recurso Extraordinário. Programa de Integração Social. Base de cálculo. Exclusão do IPI. Ação de repetição de indébito. Lei Complementar nº 07/70. Natureza do PIS. Procedência da ação, mantida pelo acórdão recorrido. Súmulas 282 e 356. Recurso não conhecido.<sup>21</sup>*

E mais precisamente o Supremo Tribunal Federal já se manifestou da seguinte forma no passado:

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOBRE O VALOR DA RECEITA BRUTA. ARTIGOS 7º, 8º E 9º DA LEI 12.546/11. EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.*

*(...)*

*“Nesse passo, importa aqui a verificação do conceito de receita bruta, relativamente ao ISS. Assim, a discussão aqui posta em tudo se assemelha à discussão sobre a inclusão do ISS (e do ICMS) na base de cálculo do PIS e da COFINS, que nada mais é do que a receita bruta.”*

*Por conseguinte, embora o presente feito verse sobre a possibilidade de inclusão do ISS na base de cálculo da contribuição instituída pela*

---

<sup>21</sup> Recurso Extraordinário nº 107.392/RS, proferida pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Neri da Silveira, publicado no Diário da Justiça em 13 de dezembro de 1991.

*Lei nº 12.546/2011, ao passo que o Tema 69 da sistemática da repercussão geral trate da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, cujo recurso-paradigma é o RERG 574.706, de relatoria da ministra Cármen Lúcia, DJe 16.05.2008, a similaridade das discussões recomenda soluções verossimilhantes.  
(...)  
4. Precedentes deste Regional.<sup>22</sup>*

E esse entendimento presente no Supremo Tribunal Federal no passado já vinha sendo adotado pelos Tribunais Regionais Federais, mesmo antes da decisão proferida no dia 24/08/2020, onde iremos falar um pouco mais adiante neste trabalho:

*PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. LC 118/2005. PIS - COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ISS. NÃO CABIMENTO. COMPENSAÇÃO.  
1. A segunda parte do art. 4º da LC 118/2005 foi declarada inconstitucional, e considerou-se válida a aplicação do novo prazo de cinco anos apenas às ações ajuizadas a partir de 9/6/2005 - após o decurso da vacatio legis de 120 dias (STF, RE 566621/RS, rel. ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe de 11/10/2011).  
2. A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS viola o art. 195, I, b, da Constituição (RE 240785/MG, DJe de 16/12/2014).  
3. O raciocínio adotado para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS também é cabível para excluir o ISS.  
4. Agravo retido a que se julga prejudicado.  
5. Apelação a que se dá parcial provimento.<sup>23</sup>*

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PIS/COFINS. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS E ISS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CUSTAS. AGRAVO RETIDO NÃO CONHECIDO.  
1. Não se conhecerá do agravo retido se a parte não requerer expressamente sua apreciação pelo Tribunal nas razões ou na resposta da apelação (CPC, art. 523, § 1º).  
2. O Pleno do STF (RE nº 566.621/RS), sob o signo do art. 543-B/CPC, que concede ao precedente extraordinária eficácia vinculativa que impõe sua adoção em casos análogos, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005, considerando aplicável a prescrição quinquenal às ações repetitórias ajuizadas a partir de 09/JUN/2005.*

---

<sup>22</sup> Recurso Extraordinário nº 1.021.180/SC, proferida pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Edson Fachin, publicado no Diário de Justiça em 09 de março de 2017.

<sup>23</sup> Apelação em Mandado de Segurança nº 0039077-25.2012.4.01.3300/SP, proferida pela Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Relatora: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, publicado no Diário da Justiça em 17 de julho de 2015.

3. Consoante entendimento firmado no STF, é inconstitucional a ampliação do conceito de faturamento, previsto no art. 3º, caput, § 1º, da Lei 9.718/1998 (repercussão geral no RE 585.235/MG).

4. "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 240785, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014, DJe-246 DIVULG 15-12-2014 PUBLIC 16-12-2014 EMENT VOL-02762-01 PP-00001).

5. O raciocínio adotado para exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é cabível para também excluir o ISS.

6. Quanto à compensação, o Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos recursos repetitivos, firmou o entendimento de que a lei que rege a compensação tributária é a vigente na data de propositura da ação, ressalvando-se, no entanto, o direito de o contribuinte proceder à compensação dos créditos pela via administrativa, em conformidade com as normas posteriores. Precedente (REsp nº 1.137738/SP - Rel. Min. Luiz Fux - STJ - Primeira Seção - Unânime - DJe 1º/02/2010). Aplicável, ainda, o disposto no art. 170-A do CTN.<sup>24</sup>

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ISS. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. PRECEDENTE DO STF.**

- Quando do julgamento do RE 566.621-RS, Rel. Min. Ellen Gracie, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar n. 118/05 na parte em que determina sua aplicação às ações e pedidos administrativos de repetição de indébito protocolados antes de sua vigência, reconhecendo não haver nenhuma inconstitucionalidade em sua aplicação aos indébitos pagos anteriormente, mas que não tenham sido objeto de pedido de repetição, na via administrativa ou judicial, até 09/06/2005. In casu, tendo a presente demanda sido proposta em 16.12.2015, quando em vigor a Lei Complementar nº 118/05, há de se reconhecer a compensação das parcelas que foram recolhidas no quinquênio anterior ao ajuizamento da ação.

- O STF, em 08.10.2014, à maioria, julgou o RE nº 240785-MG, da Relatoria do Min. Marco Aurélio, entendendo que o valor retido a título de ICMS não pode ser incluído na base de cálculo da COFINS, sob pena de violar o art. 195, I, b, da CF/88. Relativamente à exclusão do ISS da base de cálculo das referidas exações há de se utilizar analogicamente os argumentos expendidos quando da análise da matéria pertinente à não inclusão do ICMS.

- As alterações ocorridas nas nºs Leis 10.637/02 e 10.833/03, perpetradas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, com a vigência a partir de 1º de janeiro de 2015, não se coadunam com a interpretação dada pelo colendo STF, que entende ser incabível a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, tendo em vista que tais valores não adentram nos cofres do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei.

---

<sup>24</sup> Agravo Retido em Apelação Cível nº 0020567-09.2013.4.01.3500, proferida pela Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Relatora: Desembargadora Federal Ângela Catão, publicado no Diário da Justiça em 27 de maio de 2016.

*- Assegurado o direito de se excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS o montante relativo ao ISS. Reconhecido o direito à compensação dos valores que foram indevidamente recolhidos com tributos da mesma espécie, corrigidos pela taxa SELIC, respeitada a limitação do art. 170-A do CTN.*

*- Apelação e remessa desprovidas.<sup>25</sup>*

Com a apresentação dessas decisões passadas é fato que não se deve considerar o ISS como faturamento e nem como receita bruta das pessoas jurídicas, bem como o ICMS e o IPI, já que esses impostos também gozam desse fato, de que representam a receita dos Tesouros Estaduais, Municipais e da União, não podendo assim fazer parte da base de cálculo e que a pessoa jurídica desses impostos é vista como apenas um mero agente arrecadador do fisco, já que recolhe esses impostos dos contribuintes para, depois, transferi-lo integralmente ao Tesouro Municipal.

É certo que o fato de se receber o dinheiro sempre foi entendido como um signo presuntivo de capacidade contributiva, tendo então sendo frequentemente eleito como hipótese de incidência tributária, o ato de receber dinheiro é uma movimentação financeira, ou seja, um, ingresso para quem recebe esse montante, e se esse regresso for advindo da atividade mercantil da sociedade é considerado um faturamento, e se ocorrer de um título definitivo, sem qualquer obrigação como contrapartida é uma receita, e no fim da operação, se o somatório das receitas for maior que o da despesa é definido que essas receitas geraram um lucro para o contribuinte, e esses quatro fatos jurídicos – movimentação financeira, faturamento, receita e lucro - são previstos pela Constituição Federal como hipóteses de incidência tributária de contribuições previdenciárias. Mas a partir do momento em que a Constituição Federal de 1988 distinguiu claramente cada uma dessas bases impositivas, não pode o legislador infraconstitucional pretender confundi-las, de modo a tributar receita como se fosse lucro ou o mero ingresso como se fosse receita ou faturamento.

Com isso, é de fácil percepção que o conceito de faturamento está restrito aos valores que ingressam nos cofres da empresa a título de contraprestação pela prestação do serviço, excluindo assim o ISS dessa conta, pois o ISS é um tributo indireto, e com isso é acrescentado

---

<sup>25</sup> Apelação Cível nº 08042346320144058200, proferida pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Relator: Rubens de Mendonça Canuto, Data do Julgamento em 17 de março de 2016.

ao valor da prestação de serviços e assim repassado aos Municípios, e como não faz parte da remuneração da atividade da empresa o ISS não integra o seu faturamento.

Contudo, não é só. A inclusão do “ISS” nas bases impositivas do PIS e da COFINS ofende frontalmente o Princípio da Imunidade Recíproca, insculpido na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso IV, alínea “a”, conforme demonstrado a seguir.

## 6.2 O ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “A”

O princípio da imunidade recíproca, previsto no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal impede a cobrança de tributo federal sobre o tributo municipal, e vice-versa, ou seja, não se pode cobrar um tributo como o PIS e COFINS sobre o ISS, e vice-versa.

Em sentido análogo a esse ponto, julgou o Supremo Tribunal Federal, ao vedar a cobrança do ICMS (tributo estadual) sobre contribuições devidas aos extintos “IAA” - Instituto do Açúcar e do Alcool e “IBC” – Instituto Brasileiro do Café (tributos federais), nas saídas de açúcar e café, cabendo mencionar o voto então proferido pelo ilustre Ministro Celso de Mello, *in verbis*:

*Tenho para mim, em consequência, que assiste às empresas exportadoras de café em grão, nas operações efetuadas para o Exterior, o direito de pagarem o ICM, tomando-se como base de cálculo apenas o valor líquido faturado, dele excluído – por força do princípio constitucional da imunidade tributária recíproca – o quantum pertinente à quota da contribuição, devida e arrecadada pelo IBC.*

*O Estado-membro, limitado constitucionalmente em sua competência impositiva, não pode exigir, para efeito do pagamento do ICM, a inclusão, em sua respectiva base de cálculo, do valor da quota de contribuição a que se refere o Decreto-Lei nº 2.295/86, pela relevante circunstância de que, constituindo, essa contribuição, receita da União Federal, restaria vulnerada, acaso atendida semelhante pretensão*

*fiscal da Fazenda do Estado, a norma consubstanciada na Lei Fundamental que, consagrando o princípio da imunidade tributária recíproca, veda aos entes públicos a instituição de quaisquer impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros.<sup>26</sup>*

---

<sup>26</sup> Agravo Regimental no Agravo de Instrumento no Recurso Extraordinário nº 136.228/SP, proferida pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Celso de Mello, publicado no Diário da Justiça em 04 de outubro de 1991

Sendo assim, é forçoso concluir que a cobrança do PIS e da COFINS sobre receita tributária dos Estados e Municípios implica flagrante e manifesta violação ao artigo 150, inciso IV, alínea “a” da Constituição Federal, razão essa que reforça ainda mais o argumento para afastar a apuração, pelas empresas em geral, do PIS e COFINS levando em conta os valores recebidos a título de ISS.

E após essa explicação do que se trata o ISS e os seus respectivos motivos para que ele não seja incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS partiremos para a análise da decisão proferida em 24/08/2020 após o voto do Relator o Ministro Celso de Mello, voto esse que definiu a exclusão da base de cálculo do ISS do PIS e da COFINS.



## 7 DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

No dia 24/08/2020 foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 592616, Tema 118 de Repercussão Geral, por meio de seu relator o Ministro Celso de Mello que a inclusão o ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS é inconstitucional e em seu voto propôs a seguinte tese:

*O valor correspondente ao ISS não integra a base de cálculo das contribuições sociais referentes ao PIS e à COFINS, pelo fato de o ISS qualificar-se como simples ingresso financeiro que meramente transita, sem qualquer caráter de definitividade, pelo patrimônio e pela contabilidade do contribuinte, sob pena de transgressão ao art. 195, I, 'b', da Constituição da República (na redação dada pela EC nº 20/98).<sup>27</sup>*

O ministro deixa claro em seu voto que entende que qualquer tributo que englobe a base de cálculo do PIS e da COFINS é inconstitucional, fato esse que poderá afetas as demais teses sobre esse tipo de tributo, como a do ICMS, que deverá ser novamente julgada em breve pela Suprema Corte.

Ministro Celso de Mello também em seu voto diz que o entendimento da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é totalmente aplicável para o ISS, pois os mesmos fatos dão suporte as teses sobre esses impostos, que o ISS é um imposto Municipal, por isso o contribuinte não é o titular desse imposto e com isso não deverá entrar na base de cálculo e o ICMS é um imposto estadual, logo, o Estado é o seu titular, sendo assim excluído da base de cálculo presente nas contribuições.

O magistrado deixa claro em seu voto que se deve sempre seguir e respeitas a Constituição Federal de 1988 e seus artigos, para que as pessoas não busquem interpretações que não estão elencados na Carta Magna, e não fujam do seu texto célebre e os intérpretes que fogem do texto presente na Constituição Federal buscam impor ao contribuinte um estado de

---

<sup>27</sup> Recurso Extraordinário nº 592.616/RS, proferida pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Celso de Mello, publicado no Diário de Justiça em 24 de agosto de 2020.

submissão tributária absolutamente inconivente com os princípios que informam e que condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais.<sup>28</sup>

Em seu voto, o Ministro reitera o fato de que o ISS, tal qual o ICMS é repassado ao Município, ou Distrito Federal, mostrando assim que o contribuinte não é o titular, já que essa receita não pertence ao contribuinte:

*Irrecusável, Senhor Presidente, que o valor pertinente ao ISS, tal como ocorre com o ICMS, é repassado ao Município (ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular o contribuinte, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença, por direito próprio, a esse mesmo contribuinte. Inaceitável, por tal razão, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:*

*a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e*

*b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.*

*Daí a advertência de autores e tributaristas eminentes, cuja lição, no tema, mostra-se extremamente precisa (e correta) no exame da noção de receita.*

O magistrado também elenca vários pontos sobre o conceito de receita, falado em capítulos anteriores desse trabalho, deixando claro que o conceito de receita é muito importante para o entendimento da exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS:

*É por isso que o saudoso Ministro ALIOMAR BALEEIRO, em clássica obra (“Uma Introdução à Ciência das Finanças”, p. 152, item n. 14.3, 18ª ed., 2012, Forense), assinala que são inconfundíveis as noções conceituais de entrada ou ingresso, de conteúdo genérico e abrangente, e de receita, de perfil restrito, que compreende, como espécie que é do gênero “entrada”, o ingresso definitivo de recursos geradores de “incremento” patrimonial, o que permite concluir que o mero ingresso de valores destinados a ulterior repasse a terceiros (no caso, ao Município ou ao Distrito Federal) não se qualificará, técnica e juridicamente, como receita, para fins e efeitos de caráter tributário.*

É citado também que essa conclusão de que é inconstitucional a inclusão do ISS na base de cálculo de PIS e da COFINS vem sendo acolhido por julgados proferidos por diversos tribunais judiciais, e que se formou uma certa jurisprudência sobre o assunto. Mostrando

---

<sup>28</sup> Recurso Extraordinário nº 592.616/RS, proferida pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Celso de Mello, publicado no Diário de Justiça em 24 de agosto de 2020.

assim que a sua decisão apenas segue o correto que já está sendo aplicado no âmbito tributário do país, e cita algumas decisões de órgãos inferiores, como o Tribunal Regional Federal da 1ª Região e o Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

*“PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS – COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS E DO ISS. NÃO CABIMENTO.*

*1. A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS viola o art. 195, I, ‘b’, da Constituição (STF, RE 240785/MG, DJe de 16/12/2014).*

*2. A fundamentação utilizada para a não inclusão do ICMS na base da COFINS autoriza, também, sua exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS. 3. O raciocínio adotado para a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS também é cabível para excluir o ISSQN. 4. Remessa oficial de que não se conhece, nos termos do art. 496, § 4º, II, do CPC. 5. Apelação da Fazenda Nacional a que se nega provimento.”<sup>29</sup>*

*“AGRAVO INTERNO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSUAL CIVIL. PIS/COFINS. ISS. COMPENSAÇÃO. AGRAVO IMPROVIDO. 1. A decisão agravada foi proferida em consonância com o entendimento jurisprudencial do E. STF, do C. STJ e deste Eg. Tribunal, com supedâneo no art. 932, do CPC, inexistindo qualquer ilegalidade ou abuso de poder. 2. O Plenário do E. Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706-PR, com repercussão geral reconheceu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS. Tema nº 69: ‘O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS’. 3. O entendimento aplicado ao ICMS deve ser estendido ao ISS uma vez que tais tributos apresentam a mesma sistemática de arrecadação. 4. No caso em concreto, a impetrante carrou aos autos documentos que comprovam a sua condição de credora tributária das exações em questão por meio de documentos (ID nº 3376201, 3376203, 3376205, 3376209 a 3376215), satisfazendo a exigência para fins de compensação. 5. Agravo improvido.”<sup>30</sup>*

O Excelentíssimo Ministro Celso de Mello em seu voto também entra no mérito da compensação tributária requerida pela sociedade empresária, por meio de mandado de segurança para reaver o montante já pago, fato esse que está presente em forma de pedido na

---

<sup>29</sup> TRF 1ª Região, 8ª Turma, Apelação em Mandado de Segurança (AMS) nº 0064108-60.2016.4.01.3800, Rel. Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, julgado em 11/0/2017

<sup>30</sup> TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApReeNec – APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO – 5000414- - 90.2017.4.03.6144, Rel. Desembargador Federal MARCELO MESQUITA SARAIVA, julgado em 22/07/2019, Intimação via sistema DATA: 30/07/2019

petição inicial. O Ministro deixa claro que é uma matéria infraconstitucional por conter uma controvérsia jurídica excluída do domínio temático do recurso extraordinário, mesmo assim esclarece que precedentes dos Tribunais permitem sim reconhecer ao contribuinte o direito a compensação tributária, já que toda exigência e o recolhimento já feito do imposto é inconstitucional e desde que observado o estatuto legal de regência vigente no momento do ajuizamento da demanda (“tempus regit actum”) e respeitado o trânsito em julgado da decisão judicial.

Mas como essa matéria sobre a pretendida compensação tributária dos empresários que entraram com a petição inicial é uma matéria estranha ao pedido principal do Recurso Extraordinário o ministro deixou de examinar a fundo esse pleito e deixou de fora da decisão por se tratar de matéria infraconstitucional. E finalizou seu voto de maneira brilhante:

*Concluo o meu voto, Senhor Presidente. E, ao fazê-lo, quero destacar, uma vez mais, que o valor arrecadado a título de ISS, por não se incorporar, definitivamente, ao patrimônio do contribuinte, não integra a base de cálculo das contribuições sociais referentes ao PIS e à COFINS, notadamente porque a parcela correspondente ao recolhimento do ISS não se reveste nem tem a natureza de receita ou de faturamento, qualificando-se, ao contrário, como simples ingresso financeiro que meramente transita pelo patrimônio e pela contabilidade do contribuinte.*

*Em consequência, impõe-se a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS, que constituem contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, enfatizando-se que o entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal – firmado em sede de repercussão geral a propósito do ICMS (RE 574.706/PR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tema 69/STF) – revela-se inteiramente aplicável ao ISS em razão dos mesmos fundamentos que deram suporte àquele julgado.*

*Com essas considerações, conheço, em parte, do presente recurso extraordinário interposto pelo contribuinte e, nessa extensão, dou-lhe provimento unicamente para excluir da base de cálculo das contribuições referentes ao PIS e à COFINS o valor arrecadado a título de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), deixando de conhecer, no entanto, por traduzir matéria infraconstitucional, o pleito concernente à pretendida compensação tributária. No que concerne à verba honorária, revela-se aplicável a Súmula 512/STF, reafirmada, agora, pelo art. 25 da Lei nº 12.016/2009.*

*Proponho, ainda, a fixação de tese no sentido de que “O valor correspondente ao ISS não integra a base de cálculo das contribuições sociais referentes ao PIS e à COFINS, pelo fato de o ISS qualificar-se como simples ingresso financeiro que meramente transita, sem qualquer caráter de definitividade, pelo patrimônio e pela contabilidade do contribuinte, sob pena de transgressão ao art. 195, I, ‘b’, da Constituição da República (na redação dada pela EC nº 20/98)”.*

Com esse voto o Ministro Celso de Mello deixou claro e explícito que a inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS é totalmente inconstitucional e não devia em

momento algum ter sido usado dessa maneira, e que o ISS é meramente um ingresso financeiro que transita pelo patrimônio e na contabilidade do contribuinte, não sendo algo fixo do mesmo, por isso não deve nunca ser incluído na base de cálculo.

## **8 O IMPACTO DESSA DECISÃO NO BRASIL**

Com essa decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no ano de 2020, fato esse que é esperado a tempos pelos grandes contribuintes que há anos vem batalhando por essa matéria, já que sempre consideraram essa cobrança de ISS sobre a base de calculo do PIS e da COFINS inconstitucional e o seu impacto será muito grande para essas empresa, que deixaram de tributar esse valor sobre sua base de cálculo, e as empresas que já pagaram no passado esse tributo poderão recuperar esse valor que já foi pago, e esse impacto será muito grande aos cofres públicos, que com essa decisão deverá devolver esse impostos já pagos pelo contribuinte, causando assim um grande rombo nas contas públicas.

As contribuições sociais, como o PIS e a COFINS, se mostram como o maior mecanismo de financiamento da União Federal, e o fato de se incluir o ISS na sua base de calculo é uma forma de não partilhar esse imposto com o seu devido dono, que é o município, e com isso mostra que a decisão da não inclusão é totalmente acertada pelo Supremo Tribunal Federal, que sempre há de visar o melhor tanto para a União Federal quanto para o contribuinte que pago regularmente seus impostos e apenas quer uma maneira justa e igualitária, não sendo cobrado por algo que não é de sua obrigação.

E é necessário limites para a tributação de impostos, para que estes sejam cobrados da maneira mais correta e que seu impacto seja favorável, tanto para a União, que é quem irá aproveitar esse montante, quanto para o contribuinte, que está pagando e deseja ver que seu dinheiro pago em forma de impostos está sendo bem utilizado pela União.

## 9 CONCLUSÃO

Em conclusão ao presente trabalho monográfico, ratifica-se que a tese mostrada está de total acordo com a decisão do Supremo Tribunal Federal de não incluir o ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, e que esse posicionamento da Corte Suprema é fundamental para o entendimento de que a parcela do ISS jamais deverá ser incluída, pois violará fortemente a Constituição Federal de 1988.

Em seu brilhante voto, o Ministro Celso de Mello deixa isso claro e mostra o porquê não se deve incluir esse imposto e mostra que o ISS é meramente um montante que passa pelo patrimônio do contribuinte, mostrando assim que não é algo pertencente ao contribuinte, logo, este não deverá pagar por isso, deixando ainda mais fácil de se observar que a inclusão na base de cálculo é equivocada e injusta. O ISS, que tem um caráter de transitoriedade no balanço das empresas, não agrega ao patrimônio dessas, é apenas uma retenção que em seguida deverá ser repassada aos fiscos municipais.

Por esses fatos elencados acima e nesta monografia é de fácil percepção que a decisão proferida pelo Relatos do caso, Excelentíssimo Ministro Celso de Mello é totalmente acertada, pois é uma matéria relevante perante a União Federal e aos contribuintes, que anseiam por essa decisão há muito tempo, tendo em vista que esse assunto é discutido por tributaristas a um longo tempo. E esta decisão também deverá ter seus impactos vistos também nos julgamentos próximos, de temas relacionado com este, como a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e a exclusão da própria PIS e COFINS de sua base de cálculo, fatos esses que também são de anseio do contribuinte brasileiro, que visa sempre o melhor aproveitamento de seus impostos e tributos pagos a União Federal.

Com a confirmação da inconstitucionalidade do caso, isso nos mostra uma reafirmação do princípio basilar da segurança jurídica, vendo que muitas decisões e posicionamentos antigos sobre está mesma matéria já vinham tendo esse entendimento de caso e sempre foram fontes de amplas discussões e vários embates entre figuras notáveis conhecedoras do direito tributário brasileiro, sendo sempre um fato de que essa questão é de suma importância tanto para o direito tributário em si, como para o Brasil, já que essa decisão mexerá muito na arrecadação de tributos de todo o país, e com a decisão proferida no dia 28 de agosto de 2020 foi encerrada essa dúvida de forma brilhante e acertada.

Por fim, com a confirmação dessa inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal foi reforçada a confiança dos contribuintes no Poder Judiciário Nacional, já que essa

decisão, em um total ajudará demais os contribuintes em si, que deixará de pagar um tributo e poderá usar esse montante para o investimento em seu negócio, buscando assim a evolução do aspecto econômico do nosso país, já que esse montante poderá ser reinvestido na empresa e assim criando novos polos de trabalho, fato esse que é fundamental para a manutenção do pacto federativo como um todo e para que o país sempre esteja em desenvolvimento.



## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. ISS e base impositiva. In: Estudos e pareceres de direito tributário. São Paulo: RT, 1978, p. 91.

BARRETO, Aires F. A Nova Cofins: Primeiros apontamentos. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 103. São Paulo: Dialética, 2004, p. 10

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva. 2009. p. 300.

BRASIL. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, Relator: Ministro Marco Aurélio Mello, julgado em 15 mar 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 70/91. *Presidência da República*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm)>. Acesso em 24 mar. 2021.

\_\_\_\_\_. Constituição Federal de 1988. *Presidência da República*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em 29 mar. 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O ICMS não integra a Base de Cálculo do PIS/Cofins – ADC nº 18*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 196. São Paulo: Dilética, 2012., p. 152.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª Edição, rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p 135.

PAULSEN, Leandro. *Contribuições e Custeio da Seguridade Social*. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2007.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.

PEGÂS, Paulo Henrique. *Pis e Cofins*, 5. Ed. São Paulo: Atlas. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.

STF. *Recurso Extraordinário nº 155.755/PE*, Plenário do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Carlos Velloso, Relator p/ acórdão: Ministro Sepúlveda Pertence, julgamento em 18 de novembro de 1992.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário nº 107.392/RS*, proferida pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Neri da Silveira, publicado no Diário da Justiça em 13 de dezembro de 1991.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário nº 1.021.180/SC*, proferida pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Edson Fachin, publicado no Diário de Justiça em 09 de março de 2017.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário nº 592.616/RS*, proferida pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Celso de Mello, publicado no Diário de Justiça em 24 de agosto de 2020.

TRF. *Apelação em Mandado de Segurança nº 0039077-25.2012.4.01.3300/SP*, proferida pela Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Relatora: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, publicado no Diário da Justiça em 17 de julho de 2015.

\_\_\_\_\_. *Agravo Retido em Apelação Cível nº 0020567-09.2013.4.01.3500*, proferida pela Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Relatora: Desembargadora Federal Ângela Catão, publicado no Diário da Justiça em 27 de maio de 2016.

\_\_\_\_\_. *Apelação Cível nº 08042346320144058200*, proferida pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Relator: Rubens de Mendonça Canuto, Data do Julgamento em 17 de março de 2016.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento no Recurso Extraordinário nº 136.228/SP*, proferida pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Celso de Mello, publicado no Diário da Justiça em 04 de outubro de 1991

Recurso Extraordinário nº 592.616/RS, proferida pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Celso de Mello, publicado no Diário de Justiça em 24 de agosto de 2020.

\_\_\_\_\_. *1ª Região, 8ª Turma, Apelação em Mandado de Segurança (AMS) nº 0064108-60.2016.4.01.3800*, Rel. Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, julgado em 11/0/2017.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário nº 155.755/PE*, Plenário do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Carlos Velloso, Relator p/ acórdão: Ministro Sepúlveda Pertence, julgamento em 18 de novembro de 1992.

\_\_\_\_\_. *3ª Região, 4ª Turma, ApReeNec – APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO – 5000414- -90.2017.4.03.6144*, Rel. Desembargador Federal MARCELO MESQUITA SARAIVA, julgado em 22/07/2019, Intimação via sistema DATA: 30/07/2019.

## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Gabriel José Batista Burci, discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 41604822, período noturno, turma 10U, tendo realizado o TCC com o título: Exclusão do ISS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS sob a orientação do(a) Professor(a) Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 19 de Maio de 2021.

*Gabriel José Batista Burci*

\_\_\_\_\_  
**Assinatura do discente**

---

**TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA PUBLICAÇÃO DO TRABALHO DE  
CONCLUSÃO DE CURSO**

Material Bibliográfico: ( ) Artigo Científico (X) Monografia

Graduação em Direito

Título do Trabalho: Exclusão do ISS da Base de Cálculo do PIS e COFINS

Nome do Autor(a): Gabriel José Batista Burci

E-mail: gabrielburci@gmail.com

Este e-mail pode ser divulgado (x) SIM ( ) NÃO

Orientador(a): Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita

Na qualidade de titular dos direitos autorais da publicação supracitada, de acordo com a Lei nº 9.610/98, (X) AUTORIZO ( ) NÃO AUTORIZO a Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM, a disponibilizar gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, o documento, em meio eletrônico, no *site* da base de dados Adelpha, para fins de leitura pela internet, a título de divulgação da produção científica gerada pela Universidade, a partir desta data. Igualmente, declaro que a versão do Trabalho de Conclusão de Curso entregue em meio eletrônico corresponde fielmente e na íntegra à versão similar depositada de forma impressa em papel para a defesa ou apresentação.

Motivos no Caso de Não Autorização

( ) Exigência de periódico de não divulgação até a publicação (exige justificativa, informe e nome do periódico)

( ) Outros (justificar):

São Paulo, 19 de Maio de 2021.

Gabriel José Batista Burci

**Assinatura do(a) Autor(a)**