

# **RE 574.706/PR: EXCLUSÃO DO ICMS DAS BASES DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E DA COFINS**

**Smith Barreni**

Advogado. Mestre em Direito do Estado (concentração em Direito Tributário) pela Universidade Federal do Paraná - UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Professor de Direito Tributário nos cursos de graduação e pós graduação do UNICURITIBA e da Escola da Magistratura do Paraná (EMAP).

Sobre a “jurisprudência em destaque”, optamos por comentar um recentíssimo julgado do Supremo Tribunal Federal, que, ao menos até a conclusão deste breve texto, não teve seu acórdão publicado. Falamos, aqui, do RE 574.706/PR, de relatoria da ministra Cármen Lúcia, que tratou do tema relativo à exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP, bem como da COFINS.

Em 16 de maio de 2008, foi publicada a ementa da decisão que reconheceu a existência de repercussão geral da matéria em referência:

EMENTA: Reconhecida a repercussão geral da questão constitucional relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. Pendência de julgamento no Plenário do Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário n. 240.785.

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes e Ellen Gracie. Ministra CÁRMEN LÚCIA Relatora.

Esta decisão deu origem ao tema n. 69 do banco de teses de repercussão geral, que conta com o seguinte enunciado: “*Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS*”.

Muitos anos depois – mais especificamente em 15 de março de 2017 – o plenário do Supremo Tribunal Federal proferiu decisão – sob o rito da repercussão geral – a respeito do tema. Eis a conclusão a que se chegou, por maioria de votos:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Presidente), apreciando o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da

Cofins”. Vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Nesta assentada o Ministro Dias Toffoli aditou seu voto. Plenário, 15.3.2017.

Nestes comentários ao resultado do julgamento proferido no RE 574.706/PR, trataremos, de forma bastante objetiva, a respeito dos seguintes temas: *a)* histórico legislativo relacionado ao PIS/PASEP à COFINS, com a identificação e análise dos dispositivos que tratam das bases de cálculo destas contribuições; e *b)* o conceito de “faturamento” e de “receita”, grandezas econômicas levadas em conta para fins de apuração das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, levando-se em conta, especificamente, os fundamentos da tese vencedora (=do contribuinte).

Registramos, ainda, que, muito embora a decisão proferida pelo STF no RE 574.706/PR diga respeito ao ICMS, seus fundamentos poderão servir de base para outras decisões a respeito de teses semelhantes, como no caso da discussão que envolve a exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, bem como a relativa à exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre o faturamento das empresas. Nestes casos, espera-se que STF acolha a tese dos contribuintes, tendo em vista a semelhança dos argumentos que tratam do conceito constitucional de faturamento e de receita, bem como do sentido e alcance do princípio da capacidade contributiva no que diz respeito às bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.

## 1. Breve histórico legislativo relativo às bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS

A tributação por meio da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS é regida, desde 1999, pela Lei n. 9.718/1998, que prevê, em seus arts. 2º e 3º, o seguinte:

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. (redação anterior à Lei n. 12.973/2014)

O §1º, do art. 3º, da Lei n. 9.718/1998, por sua vez, previa que: *“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”*.

Este dispositivo, todavia, foi revogado pela Lei n. 11.941/2009, especialmente após a declaração, pelo Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade do referido §1º, quando do julgamento do RE 346.084-6/PR.

Em janeiro de 2003, passou a vigorar a Lei n. 10.637/2002, que trata do regime não-cumulativo da contribuição para o PIS/PASEP. E seu art. 1º, §§1º e 2º, prevê, de modo muito semelhante ao já revogado §1º, do art. 3º, da Lei n. 9.718/1998, a inclusão de todas as receitas auferidas

pela pessoa jurídica na base de cálculo das contribuições em referência. Vejamos:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (destacamos)

§ 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. (destacamos)

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Em seguida, passou a vigorar a Lei 10.833/2003, que, por sua vez, instituiu o regime não-cumulativo da COFINS. E no mesmo sentido do já revogado §1º, do art. 3º, da Lei n. 9.718/1998, bem como do art. 1º, §§1º e 2º, da Lei n. 10.637/2002, antes mencionado, foi determinada a inclusão, na base de cálculo da COFINS, de todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme se pode observar da leitura do art. 1º, §§1º e 2º, da Lei n. 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das

receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (destacamos)

§ 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. (destacamos)

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

A Lei n. 12.973/2014, por sua vez, modificou, por intermédio de seu art. 2º, a redação do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, consignando, expressamente, que se incluem na receita bruta os tributos sobre ela incidentes. Confira-se: *“Art. 12. A receita bruta compreende: (...) §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 n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º”*.

Cumpramos registrar, ainda, que a mesma Lei n. 12.973/2014, através de seu art. 52, alterou a redação do art. 3º, da Lei n. Lei 9.718/98, que trata justamente da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS. Eis a nova redação do referido art. 3º: *“O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977”*.

Como se pode observar, a legislação vigente prevê que as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS devem ser recolhidas levando-se em conta *todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica*. E foi justamente este contexto que motivou a propositura da demanda que culminou com o acórdão objeto destas breves considerações: para os contribuintes, é possível extrair da Constituição, ainda que implicitamente, um conceito de “receita” e “faturamento” (=base de cálculo das contribuições em comento), que, ao contrário daquilo que prevê a legislação infraconstitucional, não coincide com a totalidade das receitas auferidas.

Mas afinal de contas, qual seria o conceito de faturamento? E o de receita? A delimitação destes conceitos é fundamental, pois somente a partir de sua identificação é que será possível sustentar, de modo seguro, quais seriam as parcelas que, de fato, podem compor a grandeza econômica sobre a qual incidirá as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS.

Vejam, agora, os argumentos dos contribuintes, que, em última análise, foram acolhidos pela maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal.

## **2. O conceito de faturamento**

A fonte de custeio da Seguridade Social afeta às bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS está prevista no art. 195, I, da Constituição Federal, que, ainda em sua redação original, definia o seguinte:

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:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. (destacamos)

Por intermédio da Emenda Constitucional n. 20/1998, restou alterada a redação do inciso I, do art. 195 da Constituição Federal, que passou a incluir, juntamente com o faturamento, a receita como grandeza econômica apta a sofrer a incidência das normas que tratam do PIS/PASEP e da COFINS. Confira-se:

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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro. (destacamos)



Ao preceituar que as contribuições sociais incidirão sobre o “faturamento” ou “receita” das pessoas jurídicas, a Constituição Federal não dispôs, expressamente, o significado dos referidos termos. Contudo, é possível extrair, ainda que implicitamente, o conceito constitucional de “faturamento” e “receita”, que correspondem à soma das receitas oriundas da venda de mercadorias e/ou das prestações de serviços.

Nesse sentido decidiu o Supremo Tribunal Federal, mais especificamente quando do julgamento do RE 346.084/PR, oportunidade em que se reconheceu a inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º, da Lei n. 9.718/1998:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no 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<sup>273</sup>. (destacamos)

---

273 RE 346.084 – PR, Rel. p/ acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ de 01/09/2006.

Infere-se que o conceito constitucional de “faturamento” coincide, portanto, com o conceito estabelecido pelo direito privado, que, por sua vez, está relacionado com o valor a ser *recebido* pelo comerciante, em virtude das vendas de mercadorias, ou, ainda, pelo prestador de serviço, como nos casos que envolvem a prestação de serviço submetido à incidência do ICMS.

Nesse sentido, vale a pena mencionar o disposto no art. 1º, da Lei 5.474/1968, conhecida como “Lei das Duplicatas”, e que tratou da vinculação comercial da fatura:

Art. 1º Em todo o contrato de compra e venda mercantil entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 (trinta) dias, contado da data da entrega ou despacho das mercadorias, o vendedor extrairá a respectiva fatura para apresentação ao comprador.

§ 1º A fatura discriminará as mercadorias vendidas ou, quando convier ao vendedor, indicará somente os números e valores das notas parciais expedidas por ocasião das vendas, despachos ou entregas das mercadorias. (destacamos)

Assim, se “faturamento” está relacionado com os valores recebidos pelo comerciante, ou pelo prestador de serviços, não há espaço para a inclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, uma vez que tais valores não são recebidos pelo comerciante, ou pelo prestador de serviços, mas, sim, pelo Estado da Federação titular da capacidade tributária ativa para exigir o imposto do contribuinte.

## A esse respeito, merecem destaque as lições de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

*Faturamento* não é simples “rótulo”. Tampouco, *venia concessa*, é uma “caixa vazia”, dentro da qual o legislador, o intérprete ou o aplicador podem colocar o que bem lhes aprouver.

Pelo contrário, *faturamento*, no contexto do art. 195, I, da CF (que menciona este instituto próprio do direito comercial), tem uma acepção técnica precisa, da qual o direito tributário não pode afastar-se.

(...)

Muito bem, quando a Constituição, em matéria de contribuições sociais para a seguridade social, alude a *faturamento*, é preciso buscar no direito comercial (art. 187, I, da Lei 6.404/1976, que se encontrava em vigor quando da promulgação da Constituição Federal) este conceito. Depois, é certo que quando o texto constitucional alude, sem reservas ou restrições, a um instituto ou a um vocábulo jurídico, endossa o sentido próprio que possuem, na doutrina e na jurisprudência.

Ora, *faturamento*, para o direito comercial, para a doutrina e para a jurisprudência, nada mais é do que a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas, no caso em estudo, por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da COFINS.

O *faturamento* (que, etimologicamente, advém de *fatura*) corresponde, em última análise, ao *somatório* do valor das operações negociais realizadas

pelo contribuinte. *Faturar*, pois, é obter *receita bruta* proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços<sup>274</sup>.

E conclui o referido autor que:

Noutras palavras, *faturamento* é a contrapartida econômica, auferida, como riqueza própria, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades econômicas típicas. Conquanto nesta contrapartida possa existir um componente que corresponde ao ICMS devido, ele não integra nem adere ao conceito de que ora estamos cuidando<sup>275</sup>. (destacamos)

Cumprе destacar, ainda, a seguinte passagem voto proferido pelo ministro MARCO AURÉLIO no RE 240.785/MG, que reconhece a impossibilidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS. Confira-se:

A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.

---

274 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.634-635.

275 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.635.

Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo.

(...)

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. (destacamos)

Ainda em seu voto, o ministro MARCO AURÉLIO destaca a importância de se ter presente a advertência feita pelo ministro LUIZ GALLOTTI, quando do julgamento do RE 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”*.

A verdade é que, caso não existisse um conceito constitucional de “faturamento”, os contribuintes estariam submetidos a um indesejável estado de insegurança jurídica, uma vez que ao legislador e à autoridade administrativa estariam “abertas as portas” para manipular as bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, atingindo, assim, o fluxo de caixa das empresas, e não os valores efetivamente

faturados pela sociedade empresária, conforme, inclusive, destacou o ministro MARCO AURÉLIO no já mencionado voto proferido no RE 240.785/MG:

Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerado, isso sim, um desembolso.

Por fim, cumpre destacar que o Supremo Tribunal Federal, antes mesmo da conclusão do julgamento do RE 240.785/MG, já havia reconhecido que não se pode entender como receita bruta (conceito que equivale ao de faturamento) parcela econômica que não é recebida pelo comerciante ou pelo prestador de serviços.

Fala-se, aqui, do RMS 14.503/SP, oportunidade em que o ministro LUIZ GALLOTTI, relator naquele feito, proferiu voto no sentido de afastar a incidência do Imposto de Indústrias e Profissões do Município de São Paulo sobre as parcelas correspondentes aos descontos para pagamentos à vista e ao Imposto de Consumo, por se entender que a receita bruta “...há de corresponder ao que a empresa recebe, jamais ao que ela não recebe”<sup>276</sup>.

Em suma: o contribuinte não “fatura” o ICMS. Pelo contrário, quando o particular auferir “faturamento”, em virtude do exercício de determinada atividade economi-

---

276 RMS 14.503 – SP, Rel. Min. LUIZ GALLOTTI, Terceira Turma, DJ de 24/08/1966.

ca, incorre, concomitantemente, na obrigação de recolher, aos cofres do Estado competente, uma parcela desse valor, relativo ao ICMS.

### 3. O conceito de receita

Ainda que se leve em conta a incidência do PIS/PASEP e da COFINS sobre a “*receita ou faturamento*”, na forma como implementado pela Emenda Constitucional 20/1998, permanece a conclusão no sentido de que o ICMS não deve compor as bases de cálculo das contribuições sociais em questão.

Isso porque o conceito de “receita”, que permite sustentar o nascimento da obrigação tributária relativa ao PIS/PASEP e à COFINS, corresponde à soma dos valores auferidos em virtude das vendas de mercadorias e das prestações de serviços, não se incluindo neste montante o ICMS<sup>277</sup>.

---

277 Esse entendimento é corroborado por parte da doutrina. Confira-se: “*A necessidade de repercussão patrimonial também é ressaltada por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, quando ensinam que receita constitui acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio do alienante. A ele, portanto, não se podem considerar integradas importâncias que apenas ‘transitam’ em mãos do alienante, sem que, em verdade, lhes pertençam em caráter definitivo. Nessa mesma linha, aliás, tem se colocado praticamente toda a doutrina dedicada ao estudo do tema, considerando receita apenas ‘(...) a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescentando-o, incrementando-o’ (AIRES F. BARRETO); ‘um plus jurídico (acréscimo de direito), de qualquer natureza e de qualquer origem, que se agrega ao patrimônio como um elemento positivo, e que não acarreta para o seu adquirente qualquer nova obrigação (RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA); o*

A esse respeito, vale a pena conferir a redação do art. 187, I, da Lei 6.404/1976: “*Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará: I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos*”. (destacamos)

Ao auferir receita em razão do exercício de uma atividade econômica, surge, para o particular, o ingresso de uma parcela relativa ao ICMS (em se tratando de comerciante, por exemplo), que, por sua vez, é destinada, por determinação legal, ao Estado da Federação titular da capacidade tributária ativa. Porém, uma coisa é auferir receita, e, com ela, cobrir custos e despesas; outra, completamente diferente, é ter parte da receita afetada legalmente pela tributação estadual (ICMS), tendo o contribuinte que supor-

---

*‘incremento do patrimônio’ (ALIOMAR BALEEIRO); o ‘elemento positivo do acréscimo patrimonial’ (GISELE LEMKE); a ‘entrada de riqueza nova no patrimônio da pessoa jurídica’ (HUGO DE BRITO MACHADO e HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO); as ‘quantias que a empresa recebe para si’ (HAMILTON DIAS DE SOUZA, LUIZ MÉLEGA e RUY BARBOSA NOGUEIRA); que ‘possam alterar o patrimônio líquido’ (JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO); a entrada ‘de cunho patrimonial’ (MARCO AURÉLIO GRECO); que ‘têm o condão de incrementar o patrimônio’ (ALEXANDRE BARROS CASTRO). Portanto, “ingresso” e “receita” são conceitos que não podem ser confundidos. Embora a “receita”, por vezes, não deixe de ser uma espécie de “ingresso” – que compreende genericamente qualquer quantia em dinheiro recebida pelo sujeito passivo do tributo -, nem todo o ingresso constitui receita. Esta pressupõe a ocorrência de um ato ou fato jurídico de alteração do patrimônio líquido ou uma entrada que se incorpora ao patrimônio daquele que a aufere, como elemento novo, ao passo que o ingresso reflete apenas um fluxo neutro de recursos financeiros”.* (SEHN, Solon. COFINS Incidente sobre a Receita Bruta. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.117-118 – destacamos)



tar a obrigação legal de efetuar o repasse do imposto aos cofres de determinado ente da Federação.

Ora, *o Estado tributante não é cliente do contribuinte*, para que a empresa aufera receita tributável pela via do PIS/PASEP e da COFINS. Disso se conclui que a Seguridade Social, financiada pelas contribuições sociais em referência, não pode, por determinação constitucional, ser custeada por outros valores que não aqueles decorrentes do faturamento ou da receita proveniente das atividades econômicas lícitas praticadas pelos particulares, e menos ainda por valores em que o contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS figura na condição de devedor, como é o caso do ICMS.

Aliás, os precedentes do STJ, que tratam dos valores relativos às gorjetas, são perfeitamente aplicáveis, por analogia, à situação em exame.

De fato, conforme entendimento do STJ, as gorjetas, que são cobradas dos clientes nas contas dos restaurantes ou hotéis, são de titularidade dos funcionários, e não do estabelecimento comercial. E ainda que tais ingressos financeiros possam ser considerados, contábil e temporariamente, como receita da pessoa jurídica, não cabe falar na incidência das normas relativas ao PIS/PASEP e à COFINS.

A esse respeito, confira-se a ementa do AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 1.339.476/PE, de relatoria do ministro HERMAN BENJAMIN:

TRIBUTÁRIO. GORJETA. NATUREZA SALARIAL. PIS. COFINS. IRPJ. CSLL. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A gorjeta, compulsória ou inserida na nota de serviço, tem natureza salarial. Em consequência, há de ser incluída no cálculo de vantagens trabalhistas e deve sofrer a aplicação de, apenas, tributos e contribuições que incidem sobre o salário.
2. A exemplo do entendimento de que é ilegal a cobrança de ISS sobre os valores recebidos a título de gorjeta, é também ilegítima a exigência do recolhimento do PIS, IRPJ, CSLL e COFINS sobre a referida taxa de serviço.
3. Agravo Regimental não provido<sup>278</sup>.

No voto condutor proferido pelo ministro HERMAN BENJAMIN no referido AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 1.339.476/PE, restou textualmente consignado que:

Na esteira do entendimento de ser ilegal a cobrança do ISS sobre os valores recebidos a título de gorjeta, conclui-se ser também ilegítima a exigência do recolhimento do PIS, Cofins, IRPJ e CSLL sobre a referida taxa de serviço, porquanto, assim como o ISS, os tributos questionados não podem ser cobrados sobre verba salarial, mas tão somente sobre o faturamento ou receita bruta da empresa, ou seja, sobre o resultado econômico da atividade empresarial, ou sobre o total das receitas auferidas.

---

278 AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 1.339.476 – PE, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 16/09/2013.

Como a gorjeta é repassada aos empregados, não pode ser conceituada como lucro, nem, portanto, ser incluída na base de cálculo para cobrança das exações em questão. (destacamos)

Se os valores relativos às gorjetas não podem ser incluídos na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS, porque são repassados aos empregados, da mesma forma não cabe admitir a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais em questão, uma vez que a parcela relativa a este imposto estadual é integralmente repassada aos cofres públicos, ou seja, ao Estado detentor da capacidade tributária ativa.

E nem se diga que o fato de o ICMS integrar sua própria base de cálculo, por força do art. 13, §1º, I, da Lei Complementar n. 87/1996, justificaria a inclusão deste imposto na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, uma vez que *o simples fato de “integrar” o valor da operação não implica reconhecer que o ICMS consiste em faturamento da pessoa jurídica*. Muito pelo contrário: o valor relativo ao imposto estadual é “desembolsado” pelo contribuinte, e sua “integração” ao preço da mercadoria não passa de mera técnica de apuração do tributo estipulado pela legislação<sup>279</sup>.

---

279 Ademais, como bem ressalta RODRIGO CARAMORI PETRY: “...a conclusão desse raciocínio é equivocada, por confundir regimes jurídicos claramente distintos: i) do ICMS, que inclui o valor do imposto da venda (ICMS) em sua própria base, que é o preço da “operação/negócio”; e ii) o regime das contribuições Cofins e PIS/Pasep, que não pode incluir o valor do imposto da venda (ICMS) em sua base, sob pena de ultrapassar os concei-

#### 4. O princípio da capacidade contributiva

A necessidade de observância ao princípio da capacidade contributiva também foi levada em conta pela maioria dos ministros do STF, quando do julgamento do RE 574.706/PR.

Mas em que consiste “capacidade contributiva”, no âmbito da tributação? E qual seria a relação deste princípio com a identificação das bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS?

A resposta a esta pergunta deve partir de uma ideia muito elementar, que, por sua vez, está relacionada à própria existência do “Estado”, e da essencialidade dos recursos financeiros para a sua manutenção.

Tendo em vista que as receitas originárias (=aquelas decorrentes da exploração do próprio patrimônio da pessoa pública) são insuficientes para fazer frente às despesas públicas, é necessária a chamada dos particulares para colaborar com o financiamento destes gastos.

Deste modo, *todos* (pessoas físicas e jurídicas) são obrigados a destinar uma parcela de sua riqueza para o financiamento da *res publica*, em prol de um interesse maior, que é o bem-estar público. Destaque-se, ainda, que este dever é de solidariedade, o que significa dizer que to-

---

tos constitucionais de “faturamento” e “receita”, balizadores da incidência das contribuições em questão (“Faturamento”, “Receita” e “Meros Ingressos”: a “Exclusão” do ICMS e do IPI da Base de Cálculo das Contribuições Cofins e PIS/Pasep. Revista Dialética de Direito Tributário, 151, p.100).

dos, numa relação de cooperação e assistência recíprocas, sacrificam seus interesses individuais em prol da efetivação do interesse geral, sem receber, necessariamente, qualquer contraprestação direta por parte do Estado ou dos demais particulares.

Contudo, o Estado, no exercício da aptidão que lhe foi atribuída pela Constituição para impor ao particular o dever de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo, não pode intervir de maneira arbitrária e desmedida no patrimônio do particular. Pelo contrário: em respeito ao princípio da capacidade contributiva, há que se levar em conta, para fins de tributação, fatos que revelem alguma manifestação de riqueza, e, além disso, a tributação não pode ultrapassar o “tamanho” da riqueza manifestada pelo particular.

Segundo FRANCESCO MOSCHETTI, “Capacidad contributiva ... es ... *aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución*”<sup>280</sup>.

No caso das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, o potencial econômico que revela a capacidade contributiva está relacionado com o *faturamento* ou *receita bruta*. E a “idoneidade” relacionada a esta manifestação

---

280 MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Traducción: Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vazquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980 p.277.

de riqueza somente pode ser identificada nos casos em que a soma dos valores que compõem o faturamento, ou a receita, correspondam, de fato, a ingressos *definitivos* nos cofres dos particulares. Qualquer elemento econômico “estranho” àquilo que tenha o caráter de definitividade, será uma grandeza econômica inidônea no que concerne ao conceito de faturamento, ou receita, tornando a exigência, assim, inconstitucional.

Pode-se afirmar, portanto, que, de acordo com a capacidade contributiva, só se admite a tributação, por meio do PIS/PASEP e da COFINS, sobre o faturamento ou receita das empresas, e não sobre o “faturamento + ICMS”, ou, ainda, “receita + ICMS”.

Admitir a inclusão do imposto estadual nas bases de cálculo das contribuições sociais em referência implica, inexoravelmente, a tributação, por meio do PIS/PASEP e da COFINS, de parcela do patrimônio do contribuinte, em completa afronta ao princípio da capacidade contributiva, fato este que, conseqüentemente, acaba por vulnerar o direito de propriedade, positivado nos arts. 5º, XXII, e 170, II, ambos da Constituição Federal.

## **5. Considerações finais**

Tratar do tema relativo à tributação, no Brasil, implica, inevitavelmente (e infelizmente), o enfrentamento dos abusos cometidos pelo legislador e/ou pela autoridade fazendária. E este fenômeno é histórico: se

no período colonial, por exemplo, os brasileiros eram submetidos à fúria arrecadatória da Coroa portuguesa, que buscava extrair até o último centavo daqueles que aqui viviam (basta lembrar do quinto do ouro, dos direitos de entrada, de passagem, da *derrama* – método de confisco de bens para o cumprimento de metas arrecadatórias etc.), hoje essa providência nociva à ideia de sustentabilidade tributária e violadora de direitos e garantias dos contribuintes acaba sendo praticada pelo próprio Estado brasileiro – aquele que deveria ser o primeiro a tutelar direitos, e não violá-los.

E como se não bastasse, as teses fazendárias não têm se restringido aos aspectos jurídicos. Pelo contrário: *argumentos econômicos consequencialistas* têm, em muitos casos, sido postos em primeiro plano quando se trata de defender o erário. E o julgado objeto destes breves comentários é um claro exemplo disso, em que a suposta perda arrecadatória de 20 bilhões/ano, e a saída de mais de 100 bilhões dos cofres públicos, para fins de restituição do indébito, foram objeto de especial destaque pela Procuradoria da Fazenda Nacional (e inclusive por alguns dos ministros que acataram a tese da União).

E o contribuinte? Aquele que teve que desembolsar, de modo indevido, 20 bilhões por ano? Aquele de quem se cobrou, no último quinquênio, mais de 100 bilhões de reais, de modo completamente abusivo? Como fica diante deste cenário?

Ao particular parece restar um único caminho: confiar que o STF, guardião da Constituição, não permita a prevalência de um ambiente marcado por violações aos direitos de liberdade e propriedade, decorrentes de uma insaciável sede arrecadatória do Estado.

E sejamos otimistas. O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 574.706/PR – mais precisamente o ministro CELSO DE MELLO – deixou muito claro que “...a Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste – enquanto for respeitada – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades jamais serão ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfigurada<sup>281</sup>”.

De fato, é do judiciário o papel de “...velar pela integridade dos direitos fundamentais de todas as pessoas, o de repelir condutas governamentais abusivas, o de conferir prevalência à essencial dignidade da pessoa humana e o de neutralizar qualquer ensaio de opressão estatal”<sup>282</sup>.

E para finalizar, vale a pena citar, mais uma vez, o ministro CELSO DE MELLO: “Nada compensa a ruptura da ordem constitucional, porque nada recompõe os

---

281 Voto proferido pelo Ministro Celso de Mello no RE 574.706/PR.

282 Voto proferido pelo Ministro Celso de Mello no RE 574.706/PR.



*gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental*”<sup>283</sup>.

---

283 Voto proferido pelo Ministro Celso de Mello no RE 574.706/PR.