



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13896.900375/2018-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-009.916 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de outubro de 2020  
**Recorrente** TICKET SERVICOS SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 31/10/2016

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) integra a base de cálculo da Contribuição para a Cofins tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa.

Aplica-se ao ISSQN, os mesmos fundamentos explicitados pelo Superior Tribunal de Justiça para manter o ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, considerando, inclusive, que o RESP 1.144.469/PR tratou dos referidos impostos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-009.875, de 22 de outubro de 2020, prolatado no julgamento do processo 13896.900173/2017-91, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

### **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Aproveita-se, em parte, o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

O interessado transmitiu Per/Dcomp visando a restituir o crédito nele informado em razão de pagamento indevido ou a maior de PIS/Cofins não-cumulativos..

A Delegacia da Receita Federal de jurisdição do contribuinte emitiu despacho decisório eletrônico no qual indefere a restituição pleiteada, sob o argumento de que o pagamento foi utilizado na quitação integral de débito da empresa, não restando saldo creditório disponível.

Irresignado com o indeferimento do seu pedido, tendo sido cientificado, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade, a seguir resumida.

Inicialmente, aduz que o seu legítimo pedido de restituição foi indevidamente rejeitado pelo fato de a Administração Tributária, após a transmissão do Per/Dcomp, não permitir a apresentação das razões que originaram tal pedido, assim como por ter sido descumprida a regra que determina a prévia intimação do contribuinte para manifestação, antes da prolação do despacho decisório negativo.

Informa que o seu direito de crédito decorre do indevido pagamento do PIS e da Cofins calculados sobre base de cálculo que inclui o Imposto sobre Serviços - ISS incidente sobre a sua atividade. O valor do ISS não integra o conceito de faturamento ou receita bruta, compreendendo apenas ingresso temporário de caixa, integralmente repassado ao Fisco Municipal para a quitação desse tributo indireto. Assim, os valores do ISS estão excluídos do conceito de receita bruta de serviços compreendido no art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977. Essa situação é idêntica ao caso recentemente julgado pelo STF no âmbito do RE n.º 574.706, no qual restou declarada a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições. Destaca que a confirmação do direito de crédito pode ser realizada por simples consulta às bases de cálculo do PIS/Cofins, devidamente indicadas nas declarações fiscais e contábeis transmitidas por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - Sped.

Reclama que em nenhum momento recebeu comunicação a respeito da possível inconsistência em seu Per/Dcomp, nos termos do procedimento padrão da RFB, o que, se tivesse ocorrido, evitaria a prolação do despacho decisório. Não tendo sido adotado tal procedimento, não possuiu outra alternativa que não a apresentação da manifestação de inconformidade, por meio da qual resta comprovado o seu direito de crédito. Essa comprovação determina o deferimento do pleito de restituição, em virtude dos esclarecimentos prestados ou pelo menos em homenagem ao Princípio da Verdade Material, segundo o qual cumpre à Administração utilizar todos os meios ao seu alcance para estabelecer os fatos com efeitos tributários verificados. Sobre esse princípio, transcreve julgados do Conselho de Contribuintes (atual CARF). Acrescenta que, tendo a Administração conhecimento do pagamento indevidamente efetuado, possui dever de ofício de reconhecer o crédito, visto que eventual negativa configuraria os ilícitos civil de enriquecimento sem causa e penal de excesso de exação.

Por fim, requer seja reformado o despacho decisório, com a integral validação do direito de crédito nele analisado.

É o relatório.

A Delegacia Regional de Julgamento considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

- Preliminarmente: nulidade do procedimento de indeferimento do direito de crédito;
- O valor do ISS não integra o conceito de faturamento ou receita bruta, compreendendo apenas ingresso temporário de caixa, integralmente repassado ao Fisco Municipal para a quitação desse tributo indireto.

- DO PEDIDO.

Diante do exposto, requer a Recorrente que seja admitido e integralmente provido o presente recurso, com a reforma da decisão ora combatida e a integral validação do direito de crédito por ela analisado.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 15 de março de 2019, às e-folhas 56.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 15 de março de 2019, e-folhas 58.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

### Da Controvérsia.

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Preliminarmente: nulidade do procedimento de indeferimento do direito de crédito;
- O valor do ISS não integra o conceito de faturamento ou receita bruta, compreendendo apenas ingresso temporário de caixa, integralmente repassado ao Fisco Municipal para a quitação desse tributo indireto.

Passa-se à análise.

O interessado transmitiu Per/Dcomp visando a restituir o crédito nele informado em razão de pagamento indevido ou a maior de Cofins não-cumulativa, relativo ao fato gerador de 31/05/2011.

A Delegacia da Receita Federal de jurisdição do contribuinte emitiu despacho decisório eletrônico no qual indefere a restituição pleiteada, sob o argumento de que o pagamento foi utilizado na quitação integral de débito da empresa, não restando saldo creditório disponível.

Irresignado com o indeferimento do seu pedido, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade.

- Preliminarmente: nulidade do procedimento de indeferimento do direito de crédito.

É alegado nos itens 06 a 11 do Recurso Voluntário:

Como demonstrado na Manifestação de Inconformidade, em nenhum momento a Recorrente foi comunicada a respeito da possível inconsistência em seu PER/DCOMP, nos termos do procedimento padrão da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que, se tivesse ocorrido, determinaria a rápida resolução do

problema, com um simples esclarecimento, evitando-se, assim, a prolação do despacho decisório ora impugnado. Observe-se o procedimento que deveria ter sido adotado, na forma indicada por este próprio órgão, no seguinte link:

<https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/restituicao-ressarcimento-reembolso-e-compensacao/perdcomp/termo-de-intimacao-perdcomp/o-que-e-o-termo-de-intimacao-perdcomp>

Ao analisar o tema, a decisão ora recorrida indicou que, na forma do art. 76 da IN SRF n. 1.300/2012, vigente quando da transmissão do pedido, a intimação do contribuinte para manifestação constituiria em uma faculdade da fiscalização.

Ocorre que, de início, tem-se que não é esse o procedimento consignado pela Autoridade Administrativa em seu próprio site, acima indicado, informação utilizada pelos contribuintes como roteiro da análise de seu pedido de restituição.

Ademais, tem-se que a Administração Pública não pode interpretar as normas de conduta como mera faculdade, em detrimento ao direito dos contribuintes, constituindo verdadeiro poder-dever a busca pela verdade material e a correta verificação do pleito de restituição a ela submetido.

Nesse ponto, dada a formalização de pedido de restituição pelo contribuinte, não é facultado à Administração presumir que se mostra ele indevido, cabendo a ela verificar os fundamentos do pleito e, em caso de dúvida, solicitar maiores esclarecimentos.

Importante destacar que a comprovação do crédito tributário em favor da Recorrente determina o deferimento do pleito de restituição, senão em virtude dos esclarecimentos prestados, pelo menos em homenagem ao Princípio da Verdade Material, segundo o qual cumpre à Administração utilizar todos os meios a seu alcance para estabelecer os fatos com efeitos tributários efetivamente verificados. Nesse sentido, observe-se o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

A arguição do Recorrente reside em dois pontos: de que não foi comunicado a respeito da possível inconsistência em seu Per/Dcomp e de que não foi intimado, antes da prolação do despacho decisório negativo, a apresentar as razões que originaram o seu pedido de restituição.

O art. 76 da IN SRF n.º 1.300/2012, vigente quando da transmissão de tal pedido, assim determinava:

Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação **poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito**, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. (grifos nossos)

Observe-se que a autoridade administrativa, ao realizar a análise do Per/Dcomp, **“poderá”** condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos com o fim de verificar a exatidão das informações prestadas. Assim, a intimação do contribuinte para apresentação de documentos e/ou esclarecimentos acerca da restituição pleiteada **não é obrigatória**.

Referendo a razão de decidir do Acórdão de Manifestação de Inconformidade:

Além disso, a ausência de intimação prévia do sujeito passivo para justificar o crédito por ele apurado não implica em qualquer forma de prejuízo, pois o direito ao contraditório e à ampla defesa lhe foram plenamente assegurados. Saliente-se que é por meio da impugnação/manifestação de inconformidade, a partir da qual se instaura o contencioso administrativo, que o contribuinte exerce seu direito de defesa, tal como o fez no presente caso, expondo seus motivos de discordância

quanto ao indeferimento do seu pleito. Portanto, a ausência de intimação prévia do sujeito passivo não invalida o despacho decisório emitido.

- O valor do ISS integra o conceito de faturamento ou receita bruta.

É alegado nos itens 15 a 18 do Recurso Voluntário:

A COFINS e a Contribuição ao PIS têm seu âmbito de incidência adstritos à receita ou ao faturamento, nos termos do art. 195, I, "b", da Constituição Federal.

Não obstante, o valor do ISS, como sabido, não integra o conceito de faturamento ou receita bruta, compreendendo apenas ingresso temporário de caixa, integralmente repassado ao Fisco Municipal para a quitação desse tributo indireto.

Diante disso, encontram-se os valores correlatos ao ISS excluídos do conceito de receita bruta de serviços compreendido no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977 (seja na redação original ou nas redações posteriormente alteradas):

"A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados".

Trata-se de situação idêntica ao caso já julgado pelo Supremo Tribunal Federal, no âmbito do Recurso Extraordinário n. 574.706, no qual restou declarada a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições já referidas.

O cerne da questão diz respeito a se o ISSQN faz parte da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Pois bem, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa está prevista nos arts. 2º e 3º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998. Por sua vez, no regime de apuração não cumulativa, a previsão decorre do art. 1º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para a Contribuição para o PIS/Pasep e do art. 1º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a Cofins:

#### **Lei n.º 9.718/1998**

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 art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)

§ 1º (Revogado pela Lei n.º 11.941/2009)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

(...)

#### **Lei n.º 10.637/2002**

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977**, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

#### **Lei n.º 10.833/2003**

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977**, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

Esses artigos referenciam o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que, em sua nova redação, estabelece:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)

- I. - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei n.º 12.973/2014)
- II. - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei n.º 12.973/014)
- III. - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei n.º 12.973/2014)
- IV. - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei n.º 12.973/2014)

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)

- I. - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei n.º 12.973/2014)
- II. - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei n.º 12.973/2014)
- III. - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei n.º 12.973/2014)
- IV. - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. (Incluído pela Lei n.º 12.973/2014)

(...)

§ 4º Na receita bruta não se incluem os **tributos não cumulativos** cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. (Incluído pela Lei n.º 12.973/2014)

§ 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.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (Incluído pela Lei n.º 12.973/2014) [sem grifo no original]

O exame dos dispositivos legais revela que em nenhum momento eles autorizam a exclusão do valor do ISSQN (que é um tributo cumulativo) na determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Além disso, o § 5º do art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, prevê expressamente que *na receita bruta* (que integra as referidas bases de cálculo) *incluem-se os tributos sobre ela incidentes*.

Apesar da clareza desses comandos legais, até recentemente houve controvérsia sobre o seu alcance. Em que pese haver a Receita Federal sempre defendido que o ISSQN integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, havia contribuintes que contestavam esse entendimento, geralmente argumentando que (i) os valores pagos pelo cliente (contribuinte de fato) ao prestador de serviços (contribuinte de direito) seriam meras entradas na contabilidade deste e, nessa condição, (ii) constituiriam receita de terceiros (dos Municípios titulares da competência tributária do ISSQN), que não integraria a receita bruta/faturamento dos prestadores de serviço em questão.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) dirimiu essa polêmica em 10.06.2015, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.330.737-SP, em rito de recurso repetitivo, que resultou em acórdão confirmando o entendimento da Receita Federal, publicado em 14.04.2016, com a seguinte ementa:

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

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

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

**Nas atividades de prestação de serviço, o conceito de receita e faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS deve levar em consideração o valor auferido pelo prestador do serviço, ou seja, valor desembolsado pelo beneficiário da prestação; e não o fato de o prestador do serviço utilizar**

**parte do valor recebido pela prestação do serviço para pagar o ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.**

Isso por uma razão muito simples: **o consumidor (beneficiário do serviço) não é contribuinte do ISSQN.**

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

Admitir essa tese seria o mesmo que considerar o consumidor como sujeito passivo de direito do tributo (contribuinte de direito) e a sociedade empresária, por sua vez, apenas uma simples espécie de "substituto tributário", cuja responsabilidade consistiria unicamente em recolher aos cofres públicos a exação devida por terceiro, no caso o consumidor. Não é isso que se tem sob o ponto de vista jurídico, pois o consumidor não é contribuinte (sujeito passivo de direito da relação jurídico-tributária).

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

A hipótese dos autos não se confunde com aquela em que se tem a chamada responsabilidade tributária por substituição, em que determinada entidade, por força de lei, figura no polo passivo de uma relação jurídico-tributária obrigacional, cuja prestação (o dever) consiste em reter o tributo devido pelo substituído para, posteriormente, repassar a quantia correspondente aos cofres públicos. Se fosse essa a hipótese (substituição tributária), é certo que a quantia recebida pelo contribuinte do PIS e da COFINS a título de ISSQN não integraria o conceito de faturamento. No mesmo sentido se o ônus referente ao ISSQN não fosse transferido ao consumidor do serviço. Nesse caso, não haveria dúvida de que o valor referente ao ISSQN não corresponderia a receita ou faturamento, já que faticamente suportado pelo contribuinte de direito, qual seja, o prestador do serviço.

Inexistência, portanto, de ofensa aos arts. 109 e 110 do CTN, na medida em que a consideração do valor correspondente ao ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS não desnatura a definição de receita ou faturamento para fins de incidência de referidas contribuições.

Recurso especial a que se nega provimento.

(Grifo e negrito nossos)

O PIS e a Cofins são contribuições que devem ser destinadas para financiar a seguridade social. São devidas por empresas e, segundo a legislação, têm como fato gerador “o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

O Superior Tribunal de Justiça entendeu que o valor suportado pelo beneficiário do serviço, nele incluída a quantia referente ao ISS, “compõe o conceito de faturamento para fins de adequação à hipótese de incidência do PIS e da Cofins”, pois **o consumidor (beneficiário do serviço) não é contribuinte do ISSQN.**

Assim, conforme a decisão do STJ, o ISSQN integra a receita bruta, que é a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa (Lei nº 9.718, de 1988, art. 3º) e que integra a base de cálculo das contribuições no regime de apuração não cumulativa (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º, e Lei nº

10.833, de 2003, art. 1º, § 1º), de modo que este imposto não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições em ambos os regimes de apuração.

No mais, ressalto o seguinte fragmento do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, folhas 03 e 04 daquele documento:

De outra parte, descabe ao julgador administrativo perquirir se no faturamento, expresso pela receita bruta, base de cálculo eleita pela lei, há valores que se destinam para o pagamento de impostos ou para quaisquer outros fins. Admitir o contrário, inclusive, conduz à própria desnaturação da base de cálculo legal, eis que, obviamente, no faturamento da pessoa jurídica é que se encontram as receitas que, em última análise, farão frente a todos os dispêndios suportados, seja a título de tributos, seja de custos ou despesas. Prevista a incidência das contribuições sobre o faturamento definido na lei, em instância administrativa não há outra medida a ser observada, senão a obediência à norma legal.

Os órgãos julgadores administrativos são incompetentes para apreciar questões que versem sobre a inconstitucionalidade de atos legais. Assim, como não há previsão legal para a exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições (PIS e Cofins), estando o assunto disciplinado em disposição literal de leis regularmente editadas, não podem as instâncias administrativas, pelo caráter vinculado de sua atuação, estender sua apreciação para o campo das questões relacionadas com a legalidade ou constitucionalidade de qualquer ato legal, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto n.º 2.346/1997 e do art. 19 da Lei n.º 10.522/2002, que consolidam normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, condições que não se apresentam neste caso.

**Sobre o julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal no autos do RE n.º 574.706-PR (ainda não transitado em julgado), ressalte-se que se trata de discussão acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, não havendo qualquer possibilidade de estender o entendimento adotado nessa ação judicial ao caso em questão (exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/Cofins).**

Nesse contexto, e sem que haja previsão legal para a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/Cofins, não resta caracterizado o pagamento indevido ou maior que o devido.

(Grifo e negrito nossos)

Cita-se ainda a **Solução de Consulta n.º 118 – Cosit**, de 11 de setembro de 2018, que norteou o presente VOTO:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

ISSQN. INCLUSÃO NA RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, com redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014; Lei n.º 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, com redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014; e Lei n.º 10.637, de 2002, art. 1º, com redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

ISSQN. INCLUSÃO NA RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) integra a base de cálculo da Cofins tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, com redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014; Lei n.º 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, com redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014; e Lei n.º 10.833, de 2003, art. 1º, com redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014.

Para aquilatar o presente VOTO, trago ainda a lição do Conselheiro Walker Araújo no **Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-005.708**, da presente Turma, datado de 26/07/2018, que tem por Ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

ICMS/ISSQN. BASE DE CÁLCULO. PIS/COFINS. COMPOSIÇÃO.

O ICMS/ISSQN compõe a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, integrante, portanto, o conceito de receita bruta.

Ensina o Conselheiro:

Conforme relatado anteriormente, alega a Recorrente que o pedido de restituição refere-se a créditos decorrentes de pagamentos a maior de PIS/Pasep e Cofins, em razão da inclusão do ICMS/ISSQN na base de cálculo das contribuições. Cita e pede aplicação do RE 240.785-2/MS.

Para dirimir a controvérsia sobre a inclusão ou não do ICMS/ISSQN na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS e afastar a aplicação da decisão proferida pela Suprema Corte ao presente caso, empresto as razões de decidir da i. Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, nos autos do processo administrativo n.º 10283.902818/2012-35 (acórdão 3302-004.158):

*A controvérsia cinge-se sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. A situação que permeia os tribunais na atualidade é de dois posicionamentos conflitantes quanto à inclusão ou não do tributo na base de cálculo do PIS e da COFINS.*

*O Superior Tribunal de Justiça no REsp 1144469/PR, em sistema de recursos repetitivos assim decidiu:*

**RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: TRIBUTÁRIO.**

**RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART.**

**543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS.**

*A Constituição Federal de 1988 somente veda expressamente a inclusão de um imposto na base de cálculo de um outro no art.*

*155, §2º, XI, ao tratar do ICMS, quanto estabelece que este tributo: "XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos".*

*A contrario sensu é permitida a incidência de tributo sobre tributo nos casos diversos daquele estabelecido na exceção, já tendo sido reconhecida jurisprudencialmente, entre outros casos, a incidência: 2.1. Do ICMS sobre o próprio ICMS: repercussão geral no RE n. 582.461 / SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 18.05.2011.*

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

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

*Do IPI sobre o ICMS: REsp. n. 675.663 - PR, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em .2010; REsp. N.º 610.908 - PR, STJ, Segunda Turma, Rel.*

*Min. Eliana Calmon, julgado em 20.9.2005, AgRg no REsp.N.º 2 - SC, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.11.2007.*

*Das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre o ISSQN: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.330.737 - SP, Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 10.06.2015.*

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

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

*Situação que não pode ser confundida com aquela outra decorrente da retenção e recolhimento do ISSQN e do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ISSQN-ST e ICMS-ST). Nesse outro caso, a empresa não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Quando é assim, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa que se torna apenas depositária de tributo que será entregue ao Fisco, consoante o art. 279 do RIR/99.*

*Na tributação sobre as vendas, o fato de haver ou não discriminação na fatura do valor suportado pelo vendedor a título de tributação decorre apenas da necessidade de se informar ou não ao Fisco, ou ao adquirente, o valor do tributo embutido no preço pago.*

*Essa necessidade somente surgiu quando os diversos ordenamentos jurídicos passaram a adotar o lançamento por homologação (informação ao Fisco) e/ou o princípio da não-cumulatividade (informação ao Fisco e ao adquirente), sob a técnica específica de dedução de imposto sobre imposto (imposto pago sobre imposto devido ou "tax on tax").*

*Tal é o que acontece com o ICMS, onde autolancamento pelo contribuinte na nota fiscal existe apenas para permitir ao Fisco efetivar a fiscalização a posteriori, dentro da sistemática do lançamento por homologação e permitir ao contribuinte contabilizar o crédito de imposto que irá utilizar para calcular o saldo do tributo devido dentro do princípio da não cumulatividade sob a técnica de dedução de imposto sobre imposto. Não se trata em momento algum de exclusão do valor do tributo do preço da mercadoria ou serviço.*

*Desse modo, firma-se para efeito de recurso repetitivo a tese de que: "O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações".*

*Tema que já foi objeto de quatro súmulas produzidas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e por este Superior Tribunal de Justiça - STJ: Súmula n. 191/TFR: "É compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes". Súmula n. 258/TFR: "Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM". Súmula n. 68/STJ: "A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS". Súmula n. 94/STJ: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL".*

*Tema que já foi objeto também do recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.330.737 - SP (Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 10.06.2015) que decidiu matéria idêntica para o ISSQN e cujos fundamentos determinantes devem ser respeitados por esta Seção por dever de coerência na prestação jurisdicional previsto no art. 926, do CPC/2015.*

*Ante o exposto, DIVIRJO do relator para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do PARTICULAR e reconhecer a legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES COMPUTADOS COMO RECEITAS QUE TENHAM SIDO TRANSFERIDOS PARA OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS. ART. 3º, § 2º, III, DA LEI Nº 9.718/98. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. NÃO- APLICABILIDADE.*

*A Corte Especial deste STJ já firmou o entendimento de que a restrição legislativa do artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/98 ao conceito de faturamento (exclusão dos valores computados como receitas que tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas) não teve eficácia no mundo jurídico já que dependia de regulamentação administrativa e, antes da publicação dessa regulamentação, foi revogado pela Medida Provisória n. 2.15835, de 2001. Precedentes: AgRg nos EREsp. n. 529.034/RS, Corte Especial, Rel. Min. José Delgado, julgado em 07.06.2006; AgRg no Ag 596.818/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28/02/2005; EDcl no AREsp 797544 / SP, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 14.12.2015, AgRg no Ag 544.104/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 28.8.2006; AgRg nos EDcl no Ag 706.635/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 28.8.2006; AgRg no Ag 727.679/SC, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 8.6.2006; AgRg no Ag 544.118/TO, Rel. Min. Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ 2.5.2005; REsp 438.797/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 3.5.2004; e REsp 445.452/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 10.3.2003.*

*Tese firmada para efeito de recurso representativo da controvérsia: "O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica".*

*Ante o exposto, ACOMPANHO o relator para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL.*

*(REsp 1144469/PR; Relator: Napoleão Nunes Maia Filho; Relator para o acórdão: Mauro Campbell Maques) (grifos não constam no original)*

*Já o Supremo Tribunal Federal, no RE 574.706-RG/PR, julgou, no dia 15.03.2017, no sentido de que:*

*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.

(grifos não constam do original)

No âmbito do regimento interno deste Egrégio Tribunal Administrativo, existe previsão normativa em seu artigo 62, anexo II, sobre a obrigatoriedade de se observar os precedentes em sistema de repetitivos e/ou repercussão geral na análise dos casos:

#### **RICARF**

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

(...)

- que fundamente crédito tributário objeto de:

(...)

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

O RICARF prevê o requisito da **decisão definitiva** para a obrigatoriedade da aplicação do precedente, no caso em análise, o **REsp 1.144.469/PR** transitou em julgado em **10.03.2017** e o **RE 574.706-RG/PR** ainda espera a modulação de seus efeitos, não havendo, portanto, trânsito em julgado. Logo, deve-se observar a decisão, já transitada em julgado, do Superior Tribunal de Justiça.

Em razão da obrigatoriedade por parte do conselheiro em aplicar o RICARF, acima exposto, os argumentos da Recorrente de desnecessidade de previsão legal para a exclusão do ICMS por respeito ao princípio da capacidade contributiva e da impossibilidade de considerar o ICMS como parte integrante do faturamento ficam, desde já, encontram-se fundamentados com a aplicação do precedente obrigatório. Portanto, em conformidade com o REsp 1.144.469/PR, que firmou para efeito de recurso repetitivo a tese de que: "O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações", é negado provimento ao recurso voluntário.

Aplica-se ao ISSQN, os mesmos fundamentos explicitados pelo Superior Tribunal de Justiça para manter o ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, considerando, inclusive, que o RESP 1.144.469/PR tratou dos referidos impostos.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

Informe-se que o crédito se refere à Cofins ou PIS. Assim, as referências a Cofins constantes no voto condutor do acórdão paradigma retro transcrito devem ser aplicadas, nos mesmos termos, ao crédito de PIS.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator