



Solução de Consulta nº 118 - Cosit

Data 11 de setembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

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 nº 1.598, de 1977, art. 12, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014; e Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, com redação dada pela Lei nº 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 nº 1.598, de 1977, art. 12, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014.

Relatório

O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Coordenação acerca da interpretação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, no que tange à inclusão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISQN na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2. Afirma o consulente que exerce a atividade de prestação de serviços e que está sujeito ao recolhimento do ISSQN.
3. Argumenta ser necessário distinguir entre valores que apenas transitam pela contabilidade da empresa e valores que efetivamente ingressam no patrimônio. Cita ementa do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que afirma esta distinção no caso da incidência do ISSQN apenas sobre a taxa de agenciamento de empresa que agencia de mão-de-obra.
4. Menciona também decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário RE 240.785-2/MG, no sentido da exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins, por entender que o imposto não está incluído no faturamento ou na receita. Afirma que a situação tratada neste Recurso Extraordinário em relação ao ICMS é idêntica à do ISSQN. Vale dizer, as parcelas relativas ao ISSQN, embora transitem pela contabilidade, não constituem receita, sendo apenas retidas e repassadas aos municípios, de modo que não poderiam sofrer a incidência da Contribuição para o PIS;/Pasep e da Cofins.

Fundamentos

5. Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme art. 3º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 28 de junho de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.
6. Cabe salientar que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida. Parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nessa seara, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.
7. 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.
8. 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 nº 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 nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para a Contribuição para o PIS/Pasep e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a Cofins:

Lei nº 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 nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.** (Redação dada pela Lei nº 12.973/2014)

§ 1º (Revogado pela Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 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 nº 12.973/2014)

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

(...)

Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.(Redação dada pela Lei nº 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 nº 12.973/2014)

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

(...)

9. 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 nº 12.973/2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973/2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973/014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973/2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973/2014)

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (Redação dada pela Lei nº 12.973/2014)

I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973/2014)

II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei nº 12.973/2014)

III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei nº 12.973/2014)

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

10. 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 nº 1.598, de 1977, prevê expressamente que *na receita bruta* (que integra as referidas bases de cálculo) *incluem-se os tributos sobre ela incidentes*.

11. 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.

12. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) dirimiu essa polêmica em 10.06.2015, no julgamento do Recurso Especial nº 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.

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

2. A orientação das Turmas que compõem a Primeira Seção deste Tribunal Superior consolidou-se no sentido de que "**o valor do ISSQN integra o conceito de receita bruta, assim entendida como a totalidade das receitas auferidas com o exercício da atividade econômica, de modo que não pode ser dedutível da base de cálculo do PIS e da COFINS**" (REsp 1.145.611/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 8/9/2010; AgRg no REsp 1.197.712/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 9/6/2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.218.448/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24/8/2011; AgRg no AREsp 157.345/SE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 2/8/2012; AgRg no AREsp

166.149/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 28/08/2012, DJe 4/9/2012; EDcl no AgRg no REsp 1.233.741/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 7/3/2013, DJe 18/3/2013; AgRg no AREsp 75.356/SC, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 15/10/2013, DJe 21/10/2013).

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

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

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

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

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

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

9. Recurso especial a que se nega provimento. [sem grifo no original]

13. 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.

Conclusão

14. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa.

À consideração superior.

(Assinatura digital)

ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Assinatura digital)

JOSÉ FERNANDO HÜNING
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

(Assinatura digital)

MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit - 6ª RF

(Assinatura digital)

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit - 9ª RF

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(Assinatura digital)

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

(Assinatura digital)

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit