



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 8ª RF

SRRF08/Disit

Fls. 19

Solução de Consulta nº 254 - SRRF08/Disit

Data 27 de julho de 2009

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
- COFINS**

BASE DE CÁLCULO. RESTITUIÇÃO DE ICMS RETIDO A MAIOR POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A restituição de ICMS retido a maior na sistemática da substituição tributária estadual não compõe a base de cálculo da Cofins, já que tal valor, no período em que foi reconhecido como custo, não influenciou a base tributável dessa contribuição.

Por outro lado, o valor dos juros decorrentes do indébito tributário recuperado, por se tratar de receita nova, compõe a base de cálculo da contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º, na redação dada pelo art. 22, inciso I, da Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º e ADI nº 25, de 2003.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

1. Em petição protocolizada na data de 20 de dezembro de 2005 (fls. 01/05), a empresa interessada formulou consulta acerca da legislação aplicável à Cofins, relatando, em síntese, que:

1.1. A empresa atua no ramo de posto revendedor, comercializando óleo diesel para o abastecimento de embarcações;

1.2. O produto comercializado é tributado por substituição tributária (refinaria), incidindo sobre uma base de cálculo maior do que o preço efetivamente praticado pelo posto revendedor ao consumidor final. Em vista disso, o Governo do Estado de São Paulo restitui ao

posto revendedor o valor do ICMS calculado sobre a diferença entre o valor de venda tomado como base para a retenção e o valor efetivamente praticado nas vendas aos consumidores finais;

1.3. A dúvida reside na incidência da Cofins, visto entender que por estar este tributo contido no preço pago na aquisição do produto, não deveria haver incidência neste caso. Cita, ainda, jurisprudência sobre o assunto.

2. Anexas ao requerimento de consulta, encontram-se cópias autenticadas dos seguintes documentos: documentos de identificação do Sr. *****; Instrumento de Alteração e Consolidação Contratual da empresa consulente; e cópias de artigos publicados em jornais.

Fundamentos

3. Inicialmente, é importante ressaltar que não se deve confundir o regime de substituição tributária aplicável ao ICMS, com aquele referente às contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, sendo que não necessariamente um determinado produto submetido à substituição tributária estadual também estará incluído na substituição tributária para fins das contribuições sociais.

4. Nesse sentido, as operações com combustíveis, entre eles, o óleo diesel, submetem-se à sistemática da substituição tributária pela legislação do ICMS de São Paulo, de acordo com o Regulamento deste tributo (Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 e alterações posteriores – RICMS/SP), enquanto que na legislação federal estão submetidas à incidência monofásica (artigo 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, na redação dada pelo artigo 22, inciso I, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004).

4.1. O referido RICMS/SP determina sobre o assunto o que segue:

Artigo 411 - *O lançamento do imposto incidente nas sucessivas operações com petróleo bruto, desde a importação ou extração, fica diferido para o momento em que ocorrer a saída dos produtos dele derivados (Lei 6.374/89, art. 8º, XXIV, e § 10, 2, na redação da Lei 9.176/95, art. 1º, I).(...)*

Artigo 412 - *Fica atribuída a responsabilidade pela retenção do imposto incidente nas operações subsequentes até o consumo final, realizadas com combustível líquido ou gasoso ou lubrificante, derivados de petróleo, exceto gás liquefeito de propano ou butano (Lei 6.374/89, art. 8º, III e V, §§ 8º e 10, 2, e arts. 60 e 66-F, I, o primeiro e o terceiro na redação da Lei 9.176/95, artigo 1º, I, sendo a alínea "a" do inciso III do art. 8º com alteração da Lei 10.136/98, art. 3º, e o inciso V do art. 8º, com alteração da Lei 9.355/96, art. 1º, e Convênio ICMS-3/99, cláusulas primeira e segunda, com alterações do Convênio ICMS-138/01): (Redação dada ao art. 412 pelo inciso IV do art. 1º do Decreto 46.588 de 08-03-2002; DOE 09-03-2002; efeitos a partir de 01-01-2002)*

I - a estabelecimento do distribuidor de combustíveis, como tal definido e autorizado por órgão federal competente, ou a importador, localizado neste Estado, tratando-se de:

a) aguarrás mineral, classificada no código 2710.00.92 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH;

b) óleo combustível, gasolina de aviação, querosene de aviação e querosene iluminante;

II - a estabelecimento fabricante de combustíveis ou a importador, localizado neste Estado, tratando-se dos demais combustíveis líquidos ou gasosos, derivados de petróleo;

III - a estabelecimento, localizado neste Estado, do fabricante de lubrificante ou do importador desse produto;

IV - a remetente, a seguir indicado, localizado em Estado signatário de acordo implementado por este Estado, arrolado na Tabela V do Anexo VI, inclusive na hipótese de o adquirente ser usuário ou consumidor final, ainda que o imposto tenha sido retido em operação anterior:

a) estabelecimento do fabricante de combustíveis, do importador, do distribuidor de combustíveis, como tal definido e autorizado por órgão federal competente, ou do Transportador Revendedor Retalhista - TRR, tratando-se de combustíveis líquidos ou gasosos, derivados de petróleo, ou de agarrás mineral;

b) estabelecimento do fabricante, do revendedor ou importador, tratando-se de lubrificante;

V - a qualquer estabelecimento que receber o produto diretamente de outro Estado, em hipótese não prevista no inciso anterior (g.n.)

4.2. Assim, nesse tipo de regime de substituição tributária são retidos os valores pelo responsável identificado na lei (no caso em tela, o estabelecimento fabricante dos combustíveis), sendo assegurada a restituição (ao distribuidor do produto) do imposto retido a maior antecipadamente em razão da substituição tributária, caso não se efetive o fato gerador presumido na sujeição passiva **ou caso se comprove que na operação final com a mercadoria ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida, conforme artigo 269 do RICMS/SP:**

Artigo 269 - Nas situações adiante indicadas, o estabelecimento do contribuinte substituído que tiver recebido mercadoria ou serviço com retenção do imposto, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, poderá ressarcir-se (Lei 6.374/89, art. 66-B, na redação da Lei 9.176/95, art. 3.º, e Convênio ICMS-81/93, cláusula terceira, § 2º, na redação do Convênio ICMS-56/97, cláusula primeira, I):

I - do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada com consumidor ou usuário final;

II - do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao fato gerador presumido não realizado; (g.n.)

4.3. Dessa forma, o revendedor de combustível é ressarcido pelo Governo do Estado de São Paulo, em decorrência da comprovação de que o valor final de venda do combustível é inferior ao considerado para fins de retenção na sistemática da substituição tributária, conforme relatado na petição inicial da consulente, sendo que sua dúvida refere-se à tributação pela Cofins destes valores de ICMS objeto de ressarcimento. Para responder a tal indagação, é preciso analisar quais são os fatos geradores da Cofins. Vejamos:

4.3.1. É importante ressaltar, inicialmente, que a consultante se encontra no regime de apuração não-cumulativa da Cofins, conforme se constata pelos sistemas informatizados da RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil, vez que é tributada pelo Lucro Real;

4.3.2. Desta forma, deve-se verificar o conceito de faturamento prescrito pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que instituiu o regime não-cumulativo da Cofins, *in verbis*:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

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

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

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

4.3.3. Nesse sentido, o valor do tributo retido a maior objeto de ressarcimento, **não constitui receita computável na base de cálculo da Cofins por não se tratar de receita nova nos termos do disposto no artigo 1º da Lei nº 10.833, de 2003.**

4.3.4. Ademais, este entendimento encontra-se expresso no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, editado em 24 de dezembro de 2003 (DOU de 29.12.2003), o qual dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito, **entendimento este plenamente aplicável aos casos de restituição pela via administrativa em razão da semelhança jurídica das situações:**

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003

DOU de 29.12.2003

Dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em

vista o disposto no art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, e o que consta do processo nº 13603.001166/2002-76, declara:

Art. 1º Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Art. 2º Não há incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente.

Art. 3º Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incidem o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep.

Art. 4º No caso de reconhecimento das receitas pelo regime de caixa, o indébito e os juros passam a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no momento do pagamento do precatório.

Art. 5º Pelo regime de competência, o indébito passa a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído.

§ 1º No caso de a sentença condenatória não definir o valor a ser restituído, o indébito passa a ser receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL:

I - na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução (art. 741, inciso V, do CPC); ou

II - na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução.

§ 2º A receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito deve compor as bases tributáveis do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, observado o seguinte:

I - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito já definir o valor a ser restituído, é, no seu trânsito em julgado, que passam a ser receita tributável os juros de mora incorridos até aquela data e, a partir dali, os juros incorridos em cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês;

II - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito não definir o valor a ser restituído, é, no trânsito em julgado da sentença dos embargos à execução fundamentados em excesso de execução (art. 741, inciso V, do Código de Processo Civil), que passam a ser receita tributável os juros de mora incorridos até aquela data e, a partir dali, os juros incorridos em cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês;

III - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito não definir o valor a ser restituído e a Fazenda Pública não apresentar embargos à execução, os

juros de mora sobre o indébito passam a ser receita tributável na data da expedição do precatório.

JORGE ANTONIO DEHER RACHID

4.3.5. No mesmo sentido do acima exposto, a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, ao analisar o aspecto material da hipótese de incidência tributária sobre valores restituídos aos contribuintes, por força de sentença judicial que declarou inconstitucional a cobrança de determinado tributo, manifestou o mesmo entendimento do Ato Declaratório transcrito no item anterior:

“Inicialmente, há que se observar que os valores restituídos ao contribuinte, no caso em tela, configuram-se como recuperação de despesas de exercícios anteriores, ou seja, parte do ou todo o valor pago a título de um determinado tributo e que se constituiu em despesa de período anterior, ingressa, em outro período, após decisão judicial que considerou indevida a cobrança da parte ou do todo, como receita proveniente de recuperação de despesas.

*Não obstante as legislações pertinentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins sejam omissas em relação ao caso em tela, não se pode fugir da lógica contemplada pelo comando do art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, **não há que se falar em incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago a maior, já que tais valores, no período em que foram reconhecidos como despesas, não influenciaram a base tributável dessas contribuições.***

Destarte, o valor restituído a título de um tributo pago indevidamente se constituirá em valor tributável por outro tributo apenas se, anteriormente, tiver sido computado como despesa dedutível da base de cálculo desse último, seja qual for o fundamento para a repetição do indébito daquele. Logicamente, que tal afirmação não vale quando a receita ou faturamento sobre o qual incidira o tributo indevidamente pago tenha sido omitida no cálculo do outro tributo, mas aí não há que se falar em tributar o indébito e, sim, toda a base omitida.” (g.n.).

4.3.6. Ressalte-se, ainda, que na contabilização das compras de óleo diesel pela empresa revendedora/distribuidora de combustíveis (ora consulente), registra-se o ICMS retido na substituição tributária incluído no custo do estoque, **uma vez que não haverá incidência deste tributo nas vendas do combustível aos consumidores finais, sendo, portanto, em princípio, irrecuperável.**

4.3.6.1. Assim, nos casos de restituição de valores retidos a maior, o ajuste contábil deverá ser realizado na própria conta de estoque, caso a mercadoria ainda não tenha sido vendida, ou em conta redutora do custo de mercadorias vendidas, caso já tenha sido realizada a venda, de acordo com as práticas e princípios contábeis aceitos no Brasil. Nesse sentido, interessante a leitura do artigo *Contabilidade – ICMS no Regime de Substituição Tributária – Aspectos Contábeis*, publicado em 31 de outubro de 2005, na Revista Contábil & Empresarial Fiscolegis, cujos trechos de interesse, transcrevo a seguir:

Contabilidade - ICMS no Regime de Substituição Tributária - Aspectos Contábeis

INTRODUÇÃO

A cobrança do ICMS no Regime de Substituição Tributária é adotada para diversos tipos de produtos, tais como: cerveja, refrigerantes, sorvete, cimento, tintas, veículos, etc.

No Regime de Substituição Tributária, o fabricante ou importador das mercadorias (contribuinte substituto) fica responsável, também, pelo recolhimento do ICMS que será devido nas etapas seguintes da comercialização, até o consumidor final, pelos revendedores (contribuintes substituídos).

Assim sendo, quando da realização da venda das mercadorias ao revendedor, o fabricante ou importador se torna devedor do ICMS incidente sobre o seu preço de venda e também do ICMS calculado sobre a diferença entre esse preço e o preço máximo ou único a ser praticado na revenda das mercadorias a consumidor final, quando fixado pelo fabricante, importador ou autoridade competente. Na ausência desse preço fixado, calcula-se o imposto devido pelos contribuintes substituídos (revendedores) com base no valor da operação praticado pelo contribuinte substituto (fabricante ou importador), incluídos os valores correspondentes a frete, carreto e seguro, impostos e outros encargos transferíveis, acrescidos do valor resultante de aplicação do percentual de margem de lucro estabelecido pela legislação do ICMS, em cada caso.

O fabricante ou importador cobra do adquirente das mercadorias, mediante adição ao preço da operação, na sua Nota Fiscal, o valor do ICMS devido na condição de contribuinte substituto.

Por outro lado, o atacadista ou distribuidor e o varejista de mercadorias submetidas ao Regime de Substituição Tributária do ICMS ficam dispensados do recolhimento do imposto por ocasião da revenda das mercadorias.

REGISTROS CONTÁBEIS

Contabilização da Operação no Estabelecimento Atacadista/Distribuidor

Considerando-se que o estabelecimento atacadista/distribuidor pagará para o fabricante R\$ 38.325,00 (trinta e oito mil e trezentos e vinte e cinco reais), no qual já está embutido o ICMS que teria de recolher na sua venda ao varejista e que sua venda ao comerciante varejista se dê por R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), teremos os seguintes lançamentos contábeis:

I - Pela compra:

D - MERCADORIAS (Ativo Circulante) C - BANCO (Ativo Circulante) ou FORNECEDORES (Passivo Circulante) R\$ 38.325,00

II - Pela venda:

D - CAIXA/BANCO/CLIENTES (Ativo Circulante) C - RECEITA BRUTA DE VENDAS (Resultado) R\$ 60.000,00

Nota: Como se observa, o adquirente de produtos sujeitos ao Regime de Substituição Tributária não faz jus ao crédito do ICMS, porquanto esse imposto já foi pago antecipadamente pelo próprio fabricante dos produtos. Do mesmo modo, por ocasião da venda, também não será devida qualquer parcela a título desse imposto.

Caso a legislação do ICMS estabeleça o direito a crédito, na aquisição dos produtos sujeitos ao Regime de Substituição Tributária, pelo atacadista/distribuidor ou varejista, o valor relativo ao crédito do ICMS será

deduzido do valor do custo das mercadorias - estoque, tendo como contrapartida a Conta de ICMS a recuperar. (g.n.)

5. Destarte, conclui-se que no caso da Cofins apenas a diferença positiva entre o valor atualizado monetariamente do tributo ou contribuição indevida e o valor efetivamente restituído ou compensado, este acrescido dos juros de mora, enquadra-se no conceito de receita nova, integrando, conseqüentemente, a base de cálculo deste tributo.

5.1 Cabe ainda destacar, entretanto, que de acordo com o Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004, a partir de 2 de agosto de 2004, as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições, foram reduzidas a zero. A partir de 1º de abril de 2005, a redução a zero das alíquotas das citadas contribuições é disciplinada pelo Decreto nº 5.442, de 09 de maio de 2005.

Conclusão

6. Tendo em vista o entendimento aqui fundamentado, proponho seja a consulta solucionada, declarando-se que apenas a diferença positiva entre o valor atualizado monetariamente do ICMS retido a maior indevidamente e o valor efetivamente restituído ou compensado, este acrescido dos juros de mora, enquadra-se no conceito de receita nova, integrando, conseqüentemente, a base de cálculo deste tributo.

À consideração superior,

São Paulo, ____/____/ 2009.

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES
AFRFB Matrícula 880327

Ordem de Intimação

De acordo.

Soluciono a consulta na forma proposta. Encaminhe-se à *****, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente decisão não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação - Cosit, em Brasília – DF, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007.

São Paulo, ____/____/ 2009.

VALÉRIA VALENTIM
Chefe Substituta da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P Nº 9.326/2007 (DOU de 02/05/2007)
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRF 0800/G nº 21/97 (DOU de 17/12/1997)

/mash