



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 8ª RF

SRRF08/Disit

Fls. 87

Solução de Consulta nº 374 - SRRF08/Disit

Data 27 de outubro de 2009

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS PAGO POR SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA.

O estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, pode excluir da base de cálculo da Cofins, o ICMS retido e recolhido na condição de substituto tributário referente a operação de fornecimento de energia elétrica, não destinada à industrialização ou à comercialização, a consumidor final (pessoa física ou jurídica) situado em outro Estado da Federação.

Dispositivos Legais: Art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º, I; Decreto nº 4.524, de 2002, art. 22, IV; e Parecer Normativo CST nº 77 de 1986.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS PAGO POR SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA.

O estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, pode excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, o ICMS retido e recolhido na condição de substituto tributário referente a operação de fornecimento de energia elétrica, não destinada à industrialização ou à comercialização, a consumidor final (pessoa física ou jurídica) situado em outro Estado da Federação.

Dispositivos Legais: Art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º, I; Decreto nº 4.524, de 2002, art. 22, IV; e Parecer Normativo CST nº 77 de 1986.

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

Em processo protocolizado em *****, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seus procuradores, formula consulta acerca da interpretação/aplicação da legislação tributária federal relativamente à exclusão da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social – contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, do valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, nos termos a seguir relatados.

2. Afirma que tem por objeto social a comercialização de energia elétrica proveniente de qualquer origem ou natureza e que apura a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins pela sistemática da não cumulatividade.
3. Diz que dentre as operações de compra e venda de energia por ela realizadas, em muitos casos, fornece energia elétrica a contratantes localizados em outro estado da federação, caracterizando operação interestadual de energia.
4. Após citar e transcrever o § 1º, III, do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 1996, e a Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 83, de 2000, afirma que de acordo com esses dispositivos, o ICMS incidente sobre as operações interestaduais de energia elétrica, desde que não destinada à comercialização ou à industrialização, é devido ao estado onde estiver localizado o adquirente da energia elétrica e que, nessa operação, é atribuída à pessoa jurídica vendedora da energia elétrica, localizada fora do estado competente para exigir a cobrança do ICMS, a condição de substituta tributária do imposto.
5. Cita e transcreve o art. 426 do RICMS/SP e diz que o Estado de São Paulo introduziu a regra do Convenio ICMS nº 83, de 2000 em sua legislação interna.
6. Aduz que em face dos mencionados dispositivos legais, resta demonstrada a sua condição de substituta tributária do ICMS devido nas operações interestaduais de venda de energia elétrica desde que não destinada à comercialização ou industrialização.
7. Cita e transcreve os artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, afirmando que há expressa previsão legal no sentido de se excluir da base de cálculo das contribuições o montante correspondente ao ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.
8. Transcreve ainda as ementas da Solução de Consulta nº 139, de 20 de abril de 2004, proferida pela 8ª Região e Fiscal e da Solução de Divergência nº 1 de 15 de janeiro de 2003, salientando que a Solução de Consulta nº 139, de 2004, refere-se a pessoa jurídica que tem por objeto social a comercialização de energia elétrica
9. Por fim, requer a manifestação desta Divisão de Tributação sobre a aplicação do disposto no art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718, de 1998, às operações interestaduais de venda de energia elétrica, de modo a esclarecer acerca da legalidade da exclusão do valor do ICMS devido na condição de substituta tributária da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Fundamentos

10. A Lei nº 9.718, de 1998, ao tratar da definição da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, fixou as exclusões permitidas às pessoas jurídicas de direito privado em geral, nos seguintes termos:

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

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

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

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

I. as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o **Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;**

(...)” (grifou-se)

11. Como se pode verificar, o § 2º, I, do art. 3º, citado e transcrito, permite que seja excluído da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, visto que esse valor representa uma mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído.

12. Nesse sentido, mesmo antes da instituição da Cofins, a Coordenação Geral de tributação - Cosit editou o Parecer Normativo CST nº 77, de 23 de outubro de 1986, com o objetivo de esclarecer dúvidas sobre a inclusão ou não do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias – ICM (atual ICMS) na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Finsocial, principalmente da parcela referente à substituição tributária do referido imposto, manifestando o seguinte entendimento:

“(…)”

6.2 - O ICM referente à substituição tributária é destacado na nota-fiscal de venda do contribuinte substituto e cobrado do destinatário, porém, constitui uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

7 – Os atacadistas ou comerciantes varejistas, ao efetuarem a venda dos produtos, cujo ICM tenha sido retido pelo Contribuinte substituto, não destacarão na Nota-Fiscal a parcela referente ao imposto retido, mas no preço de venda dessas mercadorias, efetivamente estará contido tal imposto, devendo ser considerado como base de cálculo para as Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL, desses contribuintes, o valor total da operação.

7.1 – Portanto, não integra a base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e ao FINSOCIAL do contribuinte substituto, a parcela do ICM referente ao regime de substituição tributária, porque aquele valor será computado na base de daquelas contribuições quando recolhidas pelo contribuinte substituído”.
(grifou-se)

13. Naquela oportunidade, ficou esclarecido pelo Parecer Normativo que o valor do ICM referente à substituição tributária, destacado na nota fiscal de venda do contribuinte substituto, constituía mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído, não integrando, assim, a base de cálculo das contribuições por ele devidas, uma vez que esse valor integra a base de cálculo das contribuições devidas pelos contribuintes substituídos.

13.1 Embora a conclusão do citado ato normativo tenha sido estabelecida em face da operação de revenda de produtos feita por comerciantes atacadistas e varejistas, entende-se que é também válida para as demais pessoas jurídicas relativamente às aquisições de bens e serviços nos quais houve a incidência do ICMS por regime de substituição, ainda que não se trate de bens ou serviços por elas adquiridos para revenda. Isto porque o valor desse imposto pago por substituição onera o custo dos mesmos bens ou serviços e integrará a estrutura de custos da pessoa jurídica adquirente, sendo por ela também repassado, ainda que indiretamente, no preço dos bens ou serviços por ela fornecidos, integrando seu faturamento e, dessa forma, compondo a base de cálculo das contribuições por ela devidas.

14. A legislação vigente, seguindo a mesma linha de entendimento, permite que o contribuinte substituto do ICMS possa excluir da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do imposto cobrado, na condição de contribuinte substituto, quando da venda dos bens ou dos serviços prestados ao contribuinte substituído.

15. O Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, ao disciplinar o disposto no art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998 (transcrito no item 10), assim dispõe:

“Art. 22. Para efeito de apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, observado o disposto no art. 23, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º):

(...)

IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;”

16. De acordo com o dispositivo em questão, depreende-se que, para fins de apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode ser excluído ou deduzido da receita bruta, quando a tenha integrado, o valor do ICMS quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

17. Sendo assim, resta claro que a legislação vigente, permite a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando destacado na nota fiscal de venda e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de

substituto tributário, por constituir este mera antecipação do tributo devido pelo contribuinte substituído, que deverá computar referido valor na base de cálculo daquelas contribuições.

18. Entretanto, diante das peculiaridades específicas do regime de substituição tributária do ICMS nas operações com energia elétrica, se faz necessária uma análise da legislação referente a este tributo para se definir qual o valor pode ser excluído da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com base no § 2º, I, do art. 3º da Lei 9.718, de 1998.

19. A Lei Complementar nº 87, de 1996, com base no art. 146, II, da Constituição Federal de 1988, estabeleceu, em relação ao ICMS, as seguintes normas gerais:

- a) o imposto incide, dentre outras hipóteses, sobre operações relativas à circulação de mercadorias; e **sobre a entrada, no território do Estado destinatário de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização** (art. 2º, I e §1º, III);
- b) o contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; e também **a pessoa física ou jurídica, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, adquira energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização** (art. 4º e parágrafo único, IV);
- c) o fato gerador do imposto reputa-se ocorrido no momento da saída, a qualquer título, da mercadoria do estabelecimento, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; bem como **no momento da entrada no território do Estado de energia elétrica oriunda de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização**; (art. 12, I e XII).
- d) a base de cálculo do imposto, na hipótese de energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, é **o valor da operação de que decorrer a entrada, no qual está integrado o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle** (art. 13, VIII e § 1º, I).

20. Em relação à substituição tributária prevista no § 7º do art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a citada lei complementar estabelece que:

- a) adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados (art. 9º, *caput*);
- b) lei estadual poderá atribuir às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, responsabilidade pelo pagamento do imposto na condição de contribuinte ou de substituto tributário, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na

operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação (art. 6º c/c 9º, § 1º, II);

- c) nas operações interestaduais com energia elétrica, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente (art. 9º, § 2º).

21 O Convênio ICMS nº 83, de 2000, celebrado entre o Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, ao dispor sobre o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização, por sua vez:

- a) autorizou os Estados e o Distrito Federal a atribuírem ao estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica - situados em outras unidades federadas - a condição de substitutos tributários relativamente ao ICMS incidente sobre a entrada, em seus territórios, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização; e
- b) determinou que o valor do imposto retido seria resultante da aplicação da alíquota interna prevista na legislação da unidade federada de destino sobre a base de cálculo definida no art. 13, inciso VIII e § 1º, inciso I, da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996.

22. A Lei SP nº 6.374, de 01 de março de 1989, por sua vez, dispõe no seu art. 8º, VI, que a empresa geradora, a distribuidora ou qualquer outra que comercializar energia elétrica são sujeitos passivos por substituição em relação ao imposto devido nas operações antecedentes ou subseqüentes.

23 O RICMS SP, de 2000, aprovado pelo Decreto Estadual nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, vigente à data em que foi protocolizada a presente consulta, com base no Convênio ICMS nº 83, de 2000, estabeleceu que “o estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, localizado em outro estado, que efetuar fornecimento de energia elétrica não destinada a comercialização ou industrialização diretamente a consumidor paulista recolherá o imposto em favor deste estado” (Art. 426).

24. Como se depreende da legislação citada, nas operações interestaduais com energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização: (i) o contribuinte do ICMS é a pessoa natural ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, adquira energia elétrica, oriundos de outro Estado; (ii) o fato gerador do imposto reputa-se ocorrido no momento da entrada no território do Estado de energia elétrica oriunda de outro Estado; (iii) a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a entrada, no qual está integrado o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; (vi) o imposto incidente nessa operação cabe ao Estado onde estiver localizado o adquirente e deve ser pago pelo remetente; e (v) o valor do imposto devido é calculado com base na alíquota interna prevista na legislação do estado de destino da energia elétrica.

25. Portanto, a consulente, ao efetuar fornecimento de energia elétrica a consumidor final (pessoa física ou jurídica) localizado em outro Estado, fica obrigada a reter e recolher, na

condição de responsável por substituição tributária, o ICMS devido ao Estado destinatário da energia elétrica.

26. Portanto, como já mencionado do “subitem 16”, a legislação federal vigente, permite a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando destacado na nota fiscal de venda e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, **por constituir este mera antecipação do tributo devido pelo contribuinte substituído, que deverá computar referido valor na base de cálculo daquelas contribuições.**

Conclusão

27. Diante do acima exposto, proponho seja a consulta solucionada respondendo-se à interessada que a empresa comercializadora de energia elétrica, para fins de apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode r excluir da receita bruta, o valor do ICMS por ela retido e recolhido na condição de substituta tributária referente a operação de fornecimento de energia elétrica a consumidor final (pessoa física ou jurídica) situado em outro Estado da Federação.

À consideração superior.

São Paulo, ____/____/ 2009.

JOAQUINA MENDES DE ALMEIDA
AFRB Mat. 64.293

Ordem de Intimação

28. Encaminhe-se à ***** para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação-Cosit, no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato, mediante prova da existência de solução diversa desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, sem efeito suspensivo.

São Paulo, ____/____/ 2009.

SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY BURLO
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P Nº 2.217/2009 (DOU de 18/09/2009)
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)

alterada pela Portaria SRRF 0800/G nº 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

/mash