



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
8ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	*****
Solução de Consulta nº	104 - SRRF/8ª RF/Disit
Data	18 de abril de 2008
Interessado	*****
CNPJ/CPF	*****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

O destaque em nota fiscal do valor do ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário é condição necessária para exclusão deste valor da base de cálculo da Cofins. No caso de distribuidora de energia elétrica, o valor do ICMS incidente sobre as operações de distribuição não pode ser excluído da base de cálculo da contribuição, visto que nesta operação, o valor do ICMS engloba o imposto devido na condição de contribuinte e na condição de responsável por substituição tributária.

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

O destaque em nota fiscal do valor do ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário é condição necessária para exclusão deste valor da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep. No caso de distribuidora de energia elétrica, o valor do ICMS incidente sobre as operações de distribuição de energia elétrica não pode ser excluído da base de cálculo da contribuição, visto que nesta operação, o valor do ICMS engloba o imposto devido na condição de contribuinte e na condição de responsável por substituição tributária.

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 n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em processo protocolizado em *****, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio do seu representante legal, 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 Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, na vigência da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, nos termos a seguir relatado.

2. Afirma tratar-se de uma pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo de prestação de serviços de distribuição de energia elétrica, atividade esta tributada pelo ICMS no regime de substituição tributária.
3. Aduz que a Lei Complementar 70, de 1991, determinava que a base de cálculo da Cofins era o faturamento mensal que correspondia à receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviço e de serviços de qualquer natureza. E, por sua vez, a Lei Complementar n.º 07, de 1970 determinava que a base de cálculo do PIS era o faturamento/receita bruta.
4. Após citar e transcrever o art. 2º, I e art. 3º da Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998, e os artigos 2º e 3º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, afirma 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.
5. Quanto às operações envolvendo energia elétrica, esclarece que:
 - a) o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias -ADCT, no § 9º do seu art. 34, estabeleceu que até a edição de lei complementar dispo do sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, seriam responsáveis, na condição de contribuintes ou substitutas tributárias, pelo pagamento do ICMS incidente sobre energia elétrica, desde a produção até a última operação;
 - b) tanto o convenio 66, de 1988 (artigos 19 e 25, II), como a Lei Complementar n.º 87, de 1996 (artigos 6º e 9º, § 1º, II e § 2º), ao estabelecerem normas gerais sobre o ICMS, mantiveram a orientação constante no ADCT no sentido de atribuir às distribuidoras de energia elétrica a condição de substitutas tributárias em relação às operações com energia elétrica;

- c) a Lei Estadual nº 6.374, de 1989, no seu art. 8º VI, atribui à distribuidora de energia elétrica a condição de substituta tributária do ICMS em relação às operações antecedentes ou subseqüentes de energia oriunda do próprio estado; e
- d) por sua vez, o regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto Paulista nº 45.490, de 2000, nos seus artigos 425 e 426, tratou do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica, inclusive sobre a aplicabilidade da retenção antecipada do imposto disciplinada nos seus artigos 261 a 313;

6. Sendo assim, diz entender que uma vez confirmada a sua condição de substituta tributária do ICMS, a legislação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, permite-lhe a exclusão da base de cálculo dessas contribuições do valor do ICMS pago na condição de substituta tributária. E, como esse procedimento não foi adotado, entende que tem direito à restituição dos valores pago a maior a título das contribuições.

7. Após citar e transcrever diversas ementas de Soluções de Consulta proferida por variadas Regiões Fiscais, faz referência ao art. 22, IV, do Decreto 4.524, de 2002, que ao regulamentar a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, esclarece que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições é aquele destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário.

8. Alegando particularidade na cobrança do ICMS incidente nas operações com energia elétrica, expõe o seguinte:

- a) que a Constituição Federal de 1988, ao traçar as normas fundamentais do Sistema Tributário Nacional, estabeleceu em seu art. 155, II, a competência dos Estados para instituírem o ICMS, incluindo dentre as hipótese de incidência do referido tributo, a produção, a importação, a circulação, a distribuição ou consumo de energia elétrica;
- b) que não obstante a energia elétrica ser equiparada à mercadoria, nas operações que envolvam sua produção, fornecimento e consumo não é possível visualizar etapas autônomas como ocorrem com as demais mercadorias, nem tampouco configura bem suscetível de ser “estocado” para ulterior revenda aos interessados;
- c) que o § 9º do art. 34 do ADCT e o art. 9º, II, da Lei Complementar nº 87, de 1996, determinam que a base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações relativas à energia elétrica é o preço praticado na operação final.

9. Diante destas particularidades, conclui que nas operações com energia elétrica, a incidência do ICMS ocorre sobre o consumo da energia e que o consumidor final é o contribuinte de fato e de direito do referido tributo. Portanto, todo o valor por ela retido a título de ICMS por substituição tributária deve ser excluído da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

10. Cita e transcreve trechos da Decisão Normativa CAT nº 3, de 24/02/2005, por meio da qual a Secretaria de Estado da Fazenda de São Paulo, com base no § 2º do art. 9º da

Lei Complementar nº 87, de 1996, manifestou o entendimento no sentido de que as empresas geradoras e transmissoras de energia elétrica, em relação à transmissão de energia desde outra unidade da Federação, são responsáveis pelo recolhimento do imposto na qualidade de substituta tributária ao fornecer essa mercadoria em território paulista e afirma que a citada decisão normativa ao esclarecer que o ICMS pago pela distribuidora de energia elétrica é sempre pago a título de substituição tributária, corrobora com o seu entendimento de que o ICMS referente a esta operação incide sobre o consumo, portanto obrigação devida pelo consumidor final.

11. Por fim, formula os seguintes questionamentos:
- a) considerando que não promoveu a exclusão dos valores correspondentes ao ICMS devido por substituição tributária da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, se os pagamentos efetuados sobre tais valores representam pagamento a maior passíveis de ressarcimento;
 - b) considerando a previsão contida nos artigos 23 e 24 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, se o direito à exclusão dos valores correspondentes ao ICMS devido por substituição tributária da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins permanece vigente;
 - c) se é correto o entendimento de que ela assume a condição exclusiva de substituta tributária no tocante ao ICMS sobre a energia elétrica, permitindo assim, a exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de todo o valor de ICMS incidente sobre esta operação;
 - d) se os créditos passíveis de restituição poderão ser atualizados na forma da Norma de Execução COSAR/COSIT nº 08, de 1997;
 - e) se são passíveis de restituição os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos nos últimos dez anos, conforme orientação jurisprudencial, do STJ, tendo em vista que o prazo prescricional de cinco anos só se inicia com a homologação, ocorrida cinco anos após a ocorrência do fato gerador.

Fundamentos

12. 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)

13. 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, porquanto esse valor representa uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

14. 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)

15. Naquela oportunidade, ficou esclarecido pelo Parecer Normativo que o 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 daquelas contribuições.

16. 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 venda dos bens ou dos serviços prestados ao contribuinte substituído.

17. 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, 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;

18. De acordo com o dispositivo em questão, para excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o valor do ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário, é necessário que o referido valor esteja destacado na nota fiscal que acobertar a respectiva operação.

19. 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 da exclusão 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.

20. Nesse ponto, é oportuno observar que O STJ, por meio do REsp 38.344/PR/1ªTurma, publicado no DJ de 31.10.1994, manifestou o entendimento de que, para efeito da incidência do ICMS, a energia elétrica caracteriza-se como mercadoria.

21. Portanto, considerando que a energia elétrica se sujeita à incidência do ICMS na condição de mercadoria, as regras gerais de incidência do imposto previstas para as operações com mercadorias aplica-se às operações com energia elétrica.

22. 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).

22.1. Em relação à substituição tributária do imposto, a citada lei complementar estabelece que 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).

22.2 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.

22.3 O RICMS SP, de 2000, aprovado pelo Decreto Estadual nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 ao regulamentar as operações com energia elétrica, dispõe que (art. 425 e 430, I):

- a) o lançamento do imposto incidente nas sucessivas operações internas com energia elétrica, desde a importação ou produção, fica diferido para o momento em que ocorrer sua entrega ao consumidor deste Estado;
- b) a base de cálculo do imposto é o preço praticado na operação final de fornecimento de energia elétrica ao consumidor;
- c) a pessoa jurídica em cujo estabelecimento se realizar qualquer operação que corresponda o momento previsto como o momento do lançamento do imposto diferido, deve efetuar, na condição de responsável, o pagamento correspondente às saídas anteriores de uma só vez, englobadamente com o imposto devido pela operação tributada que realizar, em função da qual, na qualidade de contribuinte, for devedor por responsabilidade original, sem direito a crédito.

22.4 Cabe ainda destacar que de acordo com o art. 121, parágrafo único, I do Código Tributário Nacional (CTN), o sujeito passivo da obrigação principal, quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, assume a condição de contribuinte.

23. Como se depreende da legislação citada, o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias. Portanto, a consulente, ao promover a saída de energia elétrica do seu estabelecimento com destino ao consumidor final localizado no mesmo estado, realiza operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS, na qual assume a posição de sujeito passivo na condição de contribuinte.

23.1 Acrescente-se ainda que o fato gerador do ICMS incidente sobre tais operações ocorre no momento da saída da energia elétrica, na condição de mercadoria, do estabelecimento do contribuinte e não quando consumida pelo adquirente como entende a consulente.

23.2 De acordo com o art. 425 e art. 430, I, do RICMS SP, de 2000 o lançamento do ICMS incidente sobre as sucessivas operações com energia elétrica fica diferido para a última saída com destino ao consumidor final. Nesse caso, o contribuinte (pessoa física ou jurídica que promoveu a última saída da energia elétrica) não pode se creditar do imposto devido nas operações antecedentes cujo valor deixou de ser cobrado em função do diferimento. Esse mecanismo resulta na responsabilidade por substituição do contribuinte que promoveu a última saída da energia elétrica em relação ao pagamento do ICMS cujo lançamento foi deferido nas operações antecedentes, uma vez que esse valor fica englobado no montante do imposto devido na operação própria em consequência da impossibilidade de utilização do crédito correspondente ao imposto que deixou de ser cobrado nas operações antecedentes.

23.3 Por todo o exposto, verifica-se que a consulente, na situação sob análise, ao mesmo tempo em que assume a condição de contribuinte em relação à última saída de energia elétrica com destino ao consumidor final localizado no mesmo estado; assume também a condição de responsável (substituta tributária) em relação ao pagamento do ICMS devido nas operações antecedentes cujo valor foi deferido.

23.4 Portanto é inadmissível o entendimento da consulente no sentido de que em relação às operações relativas à circulação de energia elétrica o contribuinte do ICMS é o consumidor final, uma vez que nesta operação a legislação tributária lhe atribui apenas a condição de responsável como substituta tributária.

24. Por fim, cabe destacar que a Secretaria de Estado da Fazenda de São Paulo corrobora com esse entendimento, como se pode verificar na resposta à Consulta Tributária nº 642/2005 (anexada por cópias às fls. 40 a 48).

Conclusão

25. Diante do acima exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à interessada que para excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o valor do ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário, é necessário que o referido valor esteja destacado na nota fiscal que acobertar a respectiva operação. Portanto, o valor do ICMS incidente sobre as operações de distribuição de energia elétrica não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições, visto que este valor engloba o valor do ICMS devido na condição de contribuinte e na condição de responsável por substituição tributária.

Ordem de Intimação

26 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, ____/____/2008.

CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO

Chefe da Divisão de Tributação

Portaria SRRF 0800/P N° 493/2007 (DOU de 24/04/2007)

Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRF 0800/G n° 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

JMA/mash