



Solução de Consulta nº 37 - Cosit

Data 16 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ementa: RECEITA BRUTA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESTAQUE DO TRIBUTO. INEXISTÊNCIA. NÃO INCLUSÃO.

Na hipótese em que o contribuinte substituto estiver formalmente impedido de efetuar, quando da emissão de documento fiscal de saída, o destaque de ICMS retido sob o regime de substituição tributária, ser-lhe-á possível considerar o montante assim retido como não incluso no valor da receita bruta referida na legislação, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual retido no regime de substituição.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 2005, art. 31 (revogado); Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 (redação conferida pela Lei nº 12.973, de 2014).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ementa: RECEITA BRUTA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESTAQUE DO TRIBUTO. INEXISTÊNCIA. NÃO INCLUSÃO.

Na hipótese em que o contribuinte substituto estiver formalmente impedido de efetuar, quando da emissão de documento fiscal de saída, o destaque de ICMS retido sob o regime de substituição tributária, ser-lhe-á possível considerar o montante assim retido como não incluso no valor da receita bruta referida na legislação, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual retido no regime de substituição.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 2005, art. 31 (revogado); Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 (redação conferida pela Lei nº 12.973, de 2014).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ementa: RECEITA BRUTA. CUMULATIVIDADE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESTAQUE DO TRIBUTO. INEXISTÊNCIA. NÃO INCLUSÃO.

Na hipótese em que o contribuinte substituto estiver formalmente impedido de efetuar, quando da emissão de documento fiscal de saída, o destaque de ICMS retido sob o regime de substituição tributária, ser-lhe-á possível considerar o montante assim retido como não incluso no valor da receita bruta referida na legislação da Cofins calculada sob a sistemática da cumulatividade, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual retido no regime de substituição.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 2005, art. 31 (revogado); Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 (redação conferida pela Lei nº 12.973, de 2014); Lei nº 9.718, de 1998, art 3º (redação conferida pela Lei nº 12.793, de 2014).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ementa: RECEITA BRUTA. CUMULATIVIDADE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESTAQUE DO TRIBUTO. INEXISTÊNCIA. NÃO INCLUSÃO.

Na hipótese em que o contribuinte substituto estiver formalmente impedido de efetuar, quando da emissão de documento fiscal de saída, o destaque de ICMS retido sob o regime de substituição tributária, ser-lhe-á possível considerar o montante assim retido como não incluso no valor da receita bruta referida na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep calculada sob a sistemática da cumulatividade, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual retido no regime de substituição.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 2005, art. 31 (revogado); Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 (redação conferida pela Lei nº 12.973, de 2014); Lei nº 9.718, de 1998, art 3º (redação conferida pela Lei nº 12.793, de 2014).

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ementa: CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida, bem como a que tenha por finalidade a obtenção de resultado análogo a assessoria jurídica ou contábil-fiscal. Ineficácia parcial.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 46. Dispositivos Infralegais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incisos II e XIV.

Relatório

A consultante, devidamente qualificada e representada, tendo prestado as declarações de praxe, formula consulta respeitante à legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.

2. Informa:

2.1 sofrer tributação do IRPJ e da CSLL sob a sistemática do Lucro Presumido;

2.2 sofrer tributação do ICMS mediante regime especial, junto à Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, responsável pelo Procedimento Tributário Administrativo (PTA) anexo [cópia de despacho de concessão], no qual as mercadorias comercializadas sujeitam-se ao regime de substituição tributária;

2.3 que a nova redação do PTA dispõe que o valor do ICMS substituição tributária (ST) “não será discriminado no Danfe emitido para o cliente”, embora a base de cálculo do ICMS ST e o seu valor devam ser informados nos registros N26 E N27 da NF-e.

2.4 que a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins permite que o ICMS destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário, seja excluído da base de cálculo dessas contribuições;

2.5 que o Parecer Normativo nº 3, de 21.11.2012, por outro lado, autoriza a exclusão do ICMS cobrado pelo vendedor de bens na condição de substituto tributário [obs.: o parecer em tela trata da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB)];

2.6 que a jurisprudência informa a exclusão do ICMS ST da base de cálculo do IR e da CSLL.

3. Após tecer esses argumentos, questiona se:

3.1 o ICMS ST informado nos registros N27 da nota fiscal eletrônica poderá ser deduzido do faturamento da consultante para fins de incidência dos tributos federais no regime do lucro presumido, e se;

3.2 deve informar ou prestar esclarecimentos sobre o procedimento adotado à Receita Federal do Brasil em alguma declaração ou SPED?

4. É o relatório.

Fundamentos

5. É necessário, previamente, que seja analisada a validade da consulta, à luz das regras contidas na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16.09.2013.

6. Nesse prisma, o questionamento 3.2 vai de encontro ao disposto no art. 18 da IN retrocitada:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

7. Desse modo, o questionamento a respeito da necessidade de cumprimento de obrigações acessórias, isto é, se deveria a contribuinte “informar ou prestar esclarecimentos sobre o procedimento (...) em alguma declaração ou SPED” refoge ao conceito de questionamento válido extraído da IN RFB nº 1.396, de 2013, restando, em razão disso, ineficaz.

8. Já o questionamento 3.1, por seu turno, é eficaz, cabendo solucioná-lo na forma a seguir disposta.

9. Assim dispunha o art. 31 da Lei nº 8.981, de 20.01.1995, o qual vigeu até 31.12.2014, conforme disposto no art. 117, inciso III, “g”, da Lei nº 12.973, de 13.05.2014:

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os **impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.**

(grifei)

10. Tendo iniciado vigência em 01.01.2015, o art. 2º da referida Lei nº 12.973, deu nova redação ao art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.1977:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

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

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

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

(...)

(grifei)

11. No que tange à Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cabe a leitura dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27.11.1998, tendo sido esse último alterado pela referida Lei nº 12.973, de 2014:

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, de 2014)

(grifei)

12. Observe-se que até o início da vigência da redação trazida pela Lei nº 12.973, de 2014, para o dispositivo acima (art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998), vigorava a seguinte redação:

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

(...)

§ 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;

13. Verifica-se que as normas anteriores à nova redação do art. 3º da Lei nº 9.178, de 1998, dispunham que o ICMS cobrado pelo vendedor ou prestador de serviços na condição de substituto tributário seria excluído da receita bruta, quando da determinação da base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

14. Ocorre que a receita bruta, seja pela definição constante do revogado art. 31 da Lei nº 8.981, de 1995, seja a do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com nova redação, não inclui os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

15. Desse modo, a receita bruta, inclusive enquanto base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep sob o regime cumulativo, segue sem incluir os tributos não cumulativos destacados pelo vendedor que seja mero depositário desses, inclusive o ICMS substituição tributária, nada obstante a alteração do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718, de 1998.

16. Tal entendimento é pacífico no âmbito da RFB, como demonstra a Solução de Divergência Cosit nº 1, de 15.01.2003, assim ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: BASE DE CÁLCULO - EXCLUSÃO – Para fins de determinação da base de cálculo do PIS/Pasep, o contribuinte substituto do ICMS, nos termos do *Parágrafo único da Cláusula primeira* do Protocolo ICMS nº 46, de 2000, pode excluir da receita bruta de vendas o valor do ICMS-substituição tributária pago na aquisição das mercadorias - trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, importados do exterior ou de Estado não signatário do aludido Protocolo – desde que o referido valor possa ser devidamente comprovado pelo contribuinte substituto.

A exclusão do valor do ICMS incidente no regime de substituição tributária, da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, é prevista somente para o contribuinte substituto do referido imposto.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, §§ 1º e 2º; Decreto nº 4.524, de 2002, art. 22, inciso IV, Parecer Normativo CST nº 77, de 1986.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: BASE DE CÁLCULO - EXCLUSÃO – Para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, o contribuinte substituto do ICMS, nos termos do *Parágrafo único da Cláusula primeira* do Protocolo ICMS nº 46, de 2000, pode excluir da receita bruta de vendas o valor do ICMS-substituição tributária pago na aquisição das mercadorias - trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, importados do exterior ou de Estado não signatário do aludido Protocolo – desde que o referido valor possa ser devidamente comprovado pelo contribuinte substituto.

A exclusão do valor do ICMS incidente no regime de substituição tributária, da base de cálculo da Cofins, é prevista somente para o contribuinte substituto do referido imposto.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, §§ 1º e 2º; Decreto nº 4.524, de 2002, art. 22, inciso IV; Parecer Normativo CST nº 77, de 1986.

17. O referido ato trata de situação análoga à indicada pela consulente, uma vez que discorre sobre a possibilidade de que determinado contribuinte, obrigado ao recolhimento do ICMS por substituição, sendo, contudo, impedido pela legislação incidente de destacar, no documento fiscal, o imposto recolhido nessa modalidade, venha a excluir da base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep o montante do imposto de que for mero depositário.

18. Cabe, assim, a leitura de pertinente trecho da solução de divergência em questão:

25. O Regulamento do PIS/Pasep e da Cofins, Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, em seu art. 22, IV, 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;**

26. De acordo com o dispositivo em comento, 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.**

27. Entretanto, no caso específico do regime de substituição tributária do ICMS previsto no Protocolo ICMS nº 46, de 2000, **o destaque no documento fiscal ficou expressamente vedado em sua cláusula quarta**

(vide item 10). Com efeito, estabeleceu-se para o respectivo contribuinte uma situação especial, na qual o mesmo ficou impedido de cumprir a regra inserida no art. 22, IV, do referido Decreto nº 4.524, de 2002.

28. Neste caso, considerada a vedação expressa na *cláusula quarta* do Protocolo em questão, não há como exigir que contribuinte promova o respectivo destaque em nota fiscal.

29. Portanto, a exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins do valor do ICMS recolhido no regime de substituição tributária previsto no Protocolo ICMS nº 46, de 2000, **encontra amparo desde que o contribuinte substituto possa comprovar que está sujeito à incidência daquele tributo no referido regime.**

(grifos no original)

19. Dessarte, no esteio de orientação já consolidada no âmbito da Coordenação-Geral de Tributação da RFB, cabe afirmar que, estando o contribuinte substituto formalmente impedido de efetuar o destaque do imposto relativo à substituição, quando da emissão de documento fiscal de saída, ser-lhe-á possível não incluir o respectivo valor como receita bruta referida na legislação pertinente a IRPJ, CSLL, bem como da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, calculadas sob a sistemática cumulativa, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual.

Conclusão

20. O questionamento relativo ao cumprimento de obrigações acessórias, formulado na consulta, não cumpre os requisitos de admissibilidade contidos na IN RFB nº 1.396, de 2013, por contrariedade com seu art. 18, incisos II e XIV, sendo, portanto inquinado de ineficácia.

21. No que tange à parte eficaz da consulta, tem-se que, na hipótese em que o contribuinte substituto estiver formalmente impedido de efetuar o destaque de ICMS retido sob o regime de substituição tributária, quando da emissão de documento fiscal de saída, ser-lhe-á possível considerar o montante do tributo assim retido como não incluso no valor da receita bruta referida na legislação pertinente a IRPJ, CSLL, bem como da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep calculadas sob a sistemática cumulativa, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual retido no regime de substituição.

22. À consideração superior.

(assinado digitalmente)

RICARDO ROCHA DE HOLANDA COUTINHO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir.

(assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit04

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit Substituta, para aprovação.

(assinado digitalmente)
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotir Substituto

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit Substituta