



---

## Solução de Consulta nº 104 - Cosit

**Data** 27 de janeiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

**ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUTO. POSSIBILIDADE**

O valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário pode ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, desde que destacado em nota fiscal.

Esta possibilidade de exclusão somente se aplica ao valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário, não alcançando o valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte do imposto. Ademais, tal exclusão somente pode ser aproveitada pelo substituto tributário, não servindo, em qualquer hipótese, ao substituído na obrigação tributária correlata.

**Dispositivos Legais:** Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 13, § 1º, inciso I, e art. 8º; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 3º, § 2º, inciso I; Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º, § 3º; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º, § 3º; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 23, inciso IV; Parecer Normativo CST nº 77, de 23 de outubro de 1986.

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

**ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUTO. POSSIBILIDADE**

O valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário pode ser excluído da base de cálculo da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, desde que destacado em nota fiscal.

Esta possibilidade de exclusão somente se aplica ao valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário, não alcançando o valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte do imposto. Ademais, tal exclusão somente pode ser aproveitada pelo substituto tributário, não servindo, em qualquer hipótese, ao substituído na obrigação tributária correlata.

**Dispositivos Legais:** Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 13, § 1º, inciso I, e art. 8º; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 3º, § 2º, inciso I; Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º, § 3º; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º, § 3º; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 23, inciso IV; Parecer Normativo CST nº 77, de 23 de outubro de 1986.

## Relatório

A consulente, acima identificada, “entidade representativa de categoria econômica de âmbito nacional”, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária relativa à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)

2. Conforme as informações prestadas pela consulente, encontram-se regularmente atendidos os requisitos para a formulação de consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), plasmados na Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, que, à época da apresentação da petição, regia o procedimento de consulta sobre a interpretação da legislação tributária.

3. A dúvida da consulente centra-se na possibilidade de exclusão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) - substituição tributária das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

4. Informa que a substituição tributária referida foi implementada pelo Decreto nº 54.177, de 30 de março de 2009, que alterou a redação de determinados artigos do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo relacionados à tributação de operações envolvendo energia elétrica.

5. Dessa forma, conforme aduz, o Governo do Estado de São Paulo alterou o regulamento do ICMS para instituir nova hipótese de substituição tributária suportada pelas pessoas jurídicas distribuidoras de energia elétrica situadas no Estado de São Paulo.

6. Segundo afirma, o Governo paulista “*editou o aludido Decreto nº 54.177/09, atribuindo a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS à empresa concessionária de distribuição de energia elétrica, ainda quando a aquisição de energia pelo consumidor (compra e venda) se der diretamente junto a terceiros que não a empresa distribuidora detentora da respectiva área de concessão*”.

7. Assevera que “*neste cenário, a fim de se ressarcir do ICMS pago por substituição tributária nas operações contratadas em ACL (conforme Decreto nº 54.177/09), as distribuidoras de energia elétrica passaram a emitir faturas específicas contra os adquirentes na energia elétrica (refletindo única e exclusivamente o valor do ICMS recolhido por substituição tributária), cujos montantes acabam transitando como receita por conta de resultado*”.

8. Por fim, conclui com a seguinte solicitação:

*Diante do exposto acima, solicitamos a manifestação deste competente órgão no sentido de esclarecer a incidência ou não do PIS e da COFINS sobre o ICMS/Substituição Tributária implementado pelo Decreto nº 54.177/2009 e Portaria CAT nº 97/2009, ambos normativos editados pela SEFAZ/SP, sob a luz do Ofício nº 1.458/2009 editado pela Aneel.*

## Fundamentos

9. Conforme se observa, a consulta versa sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores auferidos pelas pessoas jurídicas delegatárias do serviço público de distribuição de energia elétrica no Estado de São Paulo como ressarcimento do valor recolhido por elas àquele Estado a título de ICMS substituição tributária, sob a égide do Decreto nº 54.177, de 2009, do Governo do Estado de São Paulo.

10. Contextualizando, salienta-se que, na atual formatação do mercado de energia elétrica nacional, subsistem o Ambiente de Contratação Livre (ACL), no qual determinados consumidores podem contratar demanda de energia elétrica diretamente com os agentes responsáveis pela geração de energia, e o Ambiente de Contratação Regulada (ACR), no qual os consumidores devem contratar sua demanda de energia com as empresas distribuidoras de energia, que, por sua vez, adquirem energia elétrica das empresas geradoras e/ou comercializadoras.

11. Conforme informa a consulente, o Governo do Estado de São Paulo, por meio do indigitado Decreto nº 54.177, de 2009, atribuiu às distribuidoras de energia elétrica a “responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto incidente nas sucessivas operações internas com energia elétrica, desde a sua importação ou produção”, inclusive nas operações avançadas no Ambiente de Contratação Livre, no caso de utilização de suas linhas de distribuição. Diferentemente, atribuiu-se a responsabilidade substitutiva ao próprio consumidor, caso ele promova, no mesmo Ambiente de Contratação Livre, a entrada da energia elétrica em seu estabelecimento por meio de conexão direta à rede básica de transmissão.

12. Assim, na conjuntura atual do ICMS do Estado de São Paulo, as empresas distribuidoras de energia elétrica, em qualquer hipótese de utilização de suas redes de distribuição, estão obrigadas a recolher, como contribuinte ou como substituto tributário, o imposto devido “nas sucessivas operações internas com energia elétrica, desde a sua importação ou produção”.

13. Conforme entendimento majoritário, a substituição tributária é, preponderantemente, técnica de arrecadação que desloca, do contribuinte para um responsável eleito, a obrigação de pagar o tributo. Por sua implementação, erige-se pessoa não diretamente relacionada ao fato gerador da obrigação tributária principal como responsável pelo recolhimento do tributo devido em determinada operação. Isto se processa como forma de otimizar a arrecadação tributária, exigindo-se o recolhimento do tributo por pessoa jurídica especialmente apta ao cumprimento de tal obrigação, seja esta aptidão decorrente de características da própria pessoa jurídica ou da cadeia econômica afetada.

14. *In casu*, na hipótese em que é contribuinte, a empresa distribuidora suporta o ICMS devido na operação, destacando o valor apurado da maneira convencional (“por dentro”, “gross up”) na nota fiscal de fornecimento de energia elétrica.

15. Na hipótese em que é substituto tributário, a distribuidora suporta o ICMS devido nas sucessivas operações e depois utiliza mecanismos variados para se ressarcir do valor suportado.

16. Entre tais mecanismos, a consulente cita que, “*a fim de se ressarcir do ICMS pago por substituição tributária nas operações contratadas em ACL (conforme Decreto nº 54.177/09), as distribuidoras de energia elétrica passaram a emitir faturas específicas contra os adquirentes na energia elétrica (refletindo única e exclusivamente o valor do ICMS recolhido por substituição tributária)*”.

17. Neste ponto exsurge o questionamento da consulente acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores que transitam pelas contas das distribuidoras de energia elétrica a título de ressarcimento do valor de ICMS por elas suportado a título de substituição tributária (ICMS-ST).

18. Mais especificamente, questiona-se se a pessoa jurídica eleita como substituto tributário (no caso em tela se trata das distribuidoras de energia) pode excluir da base de cálculo das contribuições em testilha o valor auferido como ressarcimento do ICMS recolhido em substituição tributária.

19. Inicialmente, insta consignar que o valor do ICMS cobrado pela pessoa jurídica na condição de contribuinte integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa quanto não cumulativa, conforme exaustivamente reiterado pela administração tributária federal e pelo Poder Judiciário (e.g. Súmulas 68 e 94 do Superior Tribunal de Justiça).

20. A outro giro, o tratamento conferido pela legislação das mencionadas contribuições aos valores auferidos pela pessoa jurídica na operacionalização de substituição tributária de ICMS decorre de interpretação sistemática do arcabouço normativo correlato.

21. Como cediço, as contribuições em voga ostentam dois regimes de apuração (cumulativa e não cumulativa), os quais possuem regramentos diversos.

22. Quanto ao regime de apuração cumulativa (cognome dado às regras de apuração das contribuições anteriores à instituição da não cumulatividade) a Lei específica cuidava explicitamente da questão, permitindo ao responsável tributário excluir da base de cálculo das contribuições o valor “cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário”, conforme constava do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que teve sua redação alterada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014:

“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;~~

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)  
(...)”

23. Diferentemente, quanto ao regime de apuração não cumulativa, a Lei não consigna expressamente a mencionada permissão de exclusão da base de cálculo, conforme se observa do disposto no § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003.

24. Contudo, reconhecendo que os motivos que levaram à permissão da exclusão de tais valores da base de cálculo no regime de apuração cumulativa das contribuições em lume permanecem válidos em relação ao regime de apuração não cumulativa, o Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que regulamenta tais contribuições, estabelece que o valor do ICMS cobrado pelo vendedor de bens ou pelo prestador de serviços na condição de substituto tributário pode ser excluído da receita bruta considerada no cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep apurada não cumulativamente. Veja-se:

“Art. 23. Para efeito de cálculo do PIS/Pasep não-cumulativo, com a alíquota prevista no art. 59, podem ser excluídos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores:

(...)

IV - do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;”

25. Cumpre esclarecer que o referido Decreto não faz menção ao regime de apuração não cumulativa da Cofins porque editado antes da instituição, pela Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro 2003, desta forma de apuração no âmbito da citada contribuição.

26. Portanto, considerando a cogência das disposições do Decreto em comento para esta RFB, deve-se reconhecer a possibilidade de a pessoa jurídica excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep apurada não cumulativamente o valor do ICMS cobrado na condição de substituto tributário, quando destacado em nota fiscal.

27. Demais disso, dada a notável semelhança dos elementos estruturantes (fato gerador, contribuintes, base de cálculo, etc) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, impende reconhecer a plausibilidade da aplicação analógica da norma do inciso IV do art. 23 do Decreto nº 4.524, de 2002, à Cofins, decorrendo que, também na contextura desta contribuição, se permite a exclusão retrocitada.

28. Posteriormente à edição da comentada Lei nº 9.718, de 1998 (que aborda a matéria tratada nesta Solução de Consulta em relação ao regime de apuração cumulativa das contribuições), e do citado Decreto nº 4.524, de 2002 (que aborda a mesma matéria em relação ao regime de apuração não cumulativa das contribuições) foi exarada a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que promoveu profunda alteração na legislação tributária federal para adaptá-las às novas regras contábeis e, entre outras, concentrou as regras sobre a formação da receita bruta no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que passou a ter a seguinte redação:

“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)

§ 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, de 2014)” (grifou-se)

29. Portanto, resta claro no termos da redação § 4º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, incluído pela Lei nº 12.973, de 2014, que o ICMS substituição tributária cobrado pela pessoa jurídica na condição de substituta tributária não integra a receita e, portanto, não 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.

30. Em adendo, cumpre salientar que, com base na natureza jurídica do instituto da substituição tributária, esse entendimento tem sido reiteradamente adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme se observa em várias manifestações desta Secretaria.

31. Desde há muito, a RFB publicou o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 19, de 25 de junho de 2004, que, mesmo sendo editado após produzir efeitos a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep (1º de dezembro de 2002, conforme inciso II do art. 68 da Lei nº 10.637, de 2002) e da Cofins (1º de fevereiro de 2004, conforme inciso I do art. 93 da Lei nº 10.833, de 2003), pugnou pela exclusão do valor apurado em determinada hipótese de substituição tributária de ICMS da base de cálculo das contribuições em lume apuradas pelo substituto tributário:

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 19, de 25 de junho de 2004

“Art. 1º Para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), é permitido excluir, da receita bruta de vendas, a parcela do ICMS recolhida antecipadamente, nos termos do parágrafo único da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 46, de 2000, por ocasião da importação do exterior ou da aquisição de Estado não signatário do aludido Protocolo, a título de substituição tributária, de trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo.

Art. 2º O disposto no art. 1º aplica-se ainda que o ICMS não seja destacado no documento fiscal que acobertar as saídas internas e interestaduais dos produtos para Estados signatários, como determina o aludido Protocolo, desde que a legislação interna do Estado signatário estipule expressamente o percentual relativo à condição de contribuinte e o relativo à condição de substituto tributário.”

32. No mesmo sentido, as Divisões de Tributação das Superintendências Regionais da RFB têm exarado Soluções de Consulta propalando a citada possibilidade de exclusão, sem fazer ressalvas ao regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

**Solução de Consulta nº 1, de 22 de janeiro de 2007, da SRRF 3ª RF:**

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
Ementa: ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O valor do ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário não integra a base de cálculo da Cofins, independentemente de qual seja o regime de cobrança desta, por se tratar de antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, não tendo a natureza de receita própria do substituto.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.715, de 1998, art. 3º; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, §§ 1º e 2º, inciso I; Decreto nº 4.524, de 2002, art. 22, inciso IV; IN SRF nº 247, de 2002, arts. 23 e 66, e PN CST nº 77, de 1986.

**Solução de Consulta nº 12, 21 de fevereiro de 2005, da SRRF 4ª RF:**

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
Ementa: Para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, independentemente de qual seja o regime de cobrança desta, o contribuinte substituto do ICMS pode excluir da receita bruta o respectivo valor cobrado a título de substituição tributária destacado em nota fiscal, visto não ter a natureza de receita própria.

Dispositivos Legais: Art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718, de 1998; itens 6.2 a 7.1 do PN CST nº 77, de 1986.

**Solução de Consulta nº 15, de 27 de fevereiro de 2007, da SRRF 6ª RF:**

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
Ementa: FRETES NA AQUISIÇÃO

Os custos de transporte até o estabelecimento do contribuinte, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, integram custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda, constituindo base de cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições devidas.

**ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, independentemente de qual seja o regime de cobrança desta, o contribuinte substituto do ICMS pode excluir da receita bruta o respectivo valor cobrado a título de substituição tributária destacado em nota fiscal, visto não ter a natureza de receita própria.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13; PN CST nº 77, de 1986.

**Solução de Consulta nº 139, de 20 de abril de 2004, da SRRF 8ª RF:**

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
Ementa: COFINS NÃO CUMULATIVA. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O ICMS recolhido pelo regime de substituição tributária pode ser excluídos da base de cálculo da Cofins, quando a tenha integrado.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718/98, arts. 2º e 3º, §§ 1º e 2º, inciso I; Decreto nº 4.524/02, art. 22, inciso IV; IN SRF nº 247/02, arts. 23 e 66, e PN CST nº 77/86.

**Solução de Consulta nº 329, de 29 de outubro de 2004, da SRRF 9ª RF:**

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: O vendedor ou prestador de serviço responsável pela cobrança de ICMS na condição de substituto tributário pode excluir o valor deste tributo, destacado nas notas fiscais que emite, da base de cálculo da Cofins não-cumulativa.

Dispositivos Legais: Art. 3º, §2º, inc. I, da Lei nº 9.718, de 1998.

33. Também o manual de “Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2016” divulgado pela RFB em seu sítio na internet, na seção “Declarações e Demonstrativos – ECF – Escrituração Contábil Fiscal”, que congrega informações sobre vários tributos, entre os quais as contribuições em estudo, afirma, nas perguntas n.ºs 17 e 74 do capítulo XXII, a mencionada possibilidade de exclusão de base de cálculo, independentemente do regime de apuração:

“017 Quais exclusões são admitidas para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins? Não integram a base de cálculo das contribuições os valores referentes:

(...)

b) ao ICMS, somente quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

(...)

Notas

(...)

10) O ICMS integra o valor de aquisição de bens e serviços, exceto quando cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário.

(...)

074 O valor do ICMS cobrado pela pessoa jurídica, na condição de substituto desse imposto, integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

Não. Quando conhecido o valor do ICMS cobrado no regime de substituição tributária, este não integra a base de cálculo das contribuições devidas pelo contribuinte substituto, porque o montante do referido imposto não compõe o valor da receita auferida na operação. Seu destaque em documentos fiscais constitui mera indicação, para efeitos de cobrança e recolhimento daquele imposto, dada pelo contribuinte substituto.

34. Ademais, esta Coordenação Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta nº 106, de 11 de abril de 2014, manifestou-se sobre o tema, exarando o entendimento de que o ICMS-ST pago pelo adquirente na condição de substituto não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas sim uma antecipação de imposto devido pelo contribuinte substituído, o que, também, corrobora com o entendimento aqui elaborado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

No regime de apuração não cumulativa, o valor do ICMS, incidente na aquisição, integra a base de cálculo da Cofins para fins de crédito, faz parte do custo de aquisição do bem ou serviço, nos termos do inciso II do § 3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004. A pessoa jurídica poderá descontar créditos, inclusive de ICMS, calculados com base no custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda, inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

O ICMS substituição tributária (ICMSST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMSST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de Cofins.

Dispositivos Legais: Art. 150 da CF/88; arts. 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996; arts. 3º e 66 da Lei nº 10.637, de 2002; art. 8º da Instrução

Normativa SRF n.º 404, de 2004; Instrução Normativa SRF n.º 594, de 2005; Parecer Normativo CST n.º 70, de 1972 (Publicado noDOU 22.03.1972); Parecer Normativo CST n.º 77, de 1986 (DOU 28/10/86).

35. Para além disso, também o Egrégio Superior Tribunal de Justiça tem considerado reiteradamente, como questão prejudicial (não principal), que o ICMS substituição tributária deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em qualquer regime de apuração, firmando teses com base nessa premissa. Veja-se:

REsp 1456648 / RS RECURSO ESPECIAL 2014/0126247-4 Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 02/06/2016 Data da Publicação/Fonte DJe 28/06/2016 RT vol. 971 p. 435

*Ementa RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS- ST). IMPOSSIBILIDADE.*

*1. Não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição.*

*2. Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98.*

*3. Desse modo, não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*4. Sendo assim, o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, já que o princípio da não cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.*

*5. Recurso especial não provido.*

Processo REsp 1144469 / PR RECURSO ESPECIAL 2009/0112414-2 Relator(a) Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO (1133) Relator(a) p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141) Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO Data do Julgamento 10/08/2016 Data da Publicação/Fonte DJe 02/12/2016. Recurso repetitivo.

*Ementa RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS.*

(...)

4. Consoante o disposto no art. 12 e §1º, do Decreto-Lei n. 1.598/77, o ISSQN e o ICMS devidos pela empresa prestadora de serviços na condição de contribuinte de direito fazem parte de sua receita bruta e, quando dela excluídos, a nova rubrica que se tem é a receita líquida.

5. Situação que não pode ser confundida com aquela outra decorrente da retenção e recolhimento do ISSQN e do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ISSQN-ST e ICMS-ST). Nesse outro caso, a empresa não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Quando é assim, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa que se torna apenas depositária de tributo que será entregue ao Fisco, consoante o art. 279 do RIR/99.

(...)

36. Diante do exposto, conclui-se que o valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário pode ser excluído da 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, desde que destacado em nota fiscal.

37. Por óbvio, essa possibilidade de exclusão somente se aplica ao ICMS apurado em substituição tributária, não alcançando o ICMS apurado ordinariamente pelo contribuinte. Ademais, tal exclusão somente pode ser aproveitada pelo substituto tributário do ICMS, não servindo, em qualquer hipótese, ao substituído na obrigação de pagar o imposto.

38. Por fim, ressalta-se que no caso em exame, há especificidades que parecem não influir na conclusão supraexpandida. Conforme relata a consultante, as distribuidoras de energia elétrica do Estado de São Paulo, em razão das normas ali vigentes, em certas situações devem primeiro recolher ao Estado o valor devido, como substituto tributário, a título de ICMS, e posteriormente se ressarcir deste valor por meio da emissão de fatura contra os adquirentes da energia elétrica.

39. Ora, é evidente que o valor que a pessoa jurídica recebe como ressarcimento pelo valor recolhido ao erário do Estado na condição de substituto tributário do ICMS mantém a mesma natureza jurídica deste, e, portanto, se sujeita ao mesmo regramento jurídico, podendo, na espécie, ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Evidentemente, a pessoa jurídica deve atentar para as formalidades necessárias, entre elas o destaque em nota fiscal.

## **Conclusão**

40. Diante do exposto, conclui-se que o valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário pode ser excluído da 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, desde que destacado em nota fiscal.

41. Esta possibilidade de exclusão somente se aplica ao valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário, não alcançando o valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte do imposto. Ademais, tal exclusão somente pode ser aproveitada pelo substituto tributário, não servindo, em qualquer hipótese, ao substituído na obrigação tributária correlata.

*Assinado digitalmente*  
AGATHA DE PAULA LIEBSCHER  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex - Substituto.

*Assinado digitalmente*  
RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral de Tributação –  
Substituta.

*Assinado digitalmente*  
FAUSTO VIEIRA COUTINHO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex – Substituto

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinado digitalmente*  
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta