



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 152 - Cosit

Data 2 de março de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS.

É vedado o aproveitamento de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao valor da diferença de alíquota de ICMS incidente na aquisição interestadual de bens, recolhido no Estado de destino pela pessoa jurídica adquirente, em razão de tal valor não se sujeitar à incidência da referida contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS.

É vedado o aproveitamento de crédito da não cumulatividade da Cofins em relação ao valor da diferença de alíquota de ICMS incidente na aquisição interestadual de bens, recolhido no Estado de destino pela pessoa jurídica adquirente, em razão de tal valor não se sujeitar à incidência da referida contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; IN SRF nº 404, de 2004.

Relatório

Trata-se de consulta relativa à interpretação da legislação tributária, atualmente disciplinada pelo art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A interessada, acima identificada, informa ser pessoa jurídica de direito privado, optante pelo lucro real, que atua no setor de comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios (supermercados).
3. Dirige-se a este órgão buscando esclarecimentos acerca da apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores pagos a título da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual de ICMS no custo de bens adquiridos para revenda (ICMS – diferencial de alíquota).
4. Alega que, no sistema de apuração não cumulativa, pode descontar créditos das referidas contribuições, principalmente sobre o custo de bens adquiridos para revenda, conforme assegura o art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.
5. Afirma que grande parte dos bens adquiridos para revenda é proveniente de outros estados da Federação, o que pode ocasionar, em relação ao ICMS, duas situações distintas: *a) o destaque do ICMS com alíquota interestadual na nota fiscal do fornecedor e b) a obrigação de a consulente recolher a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna praticada para o produto no Estado de destino da mercadoria.*
6. Entende que deve considerar no cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins todo o valor despendido com a aquisição dos referidos bens; incluindo aí a diferença de alíquota de ICMS quando da aquisição de bens provenientes de outros estados. Assim, tanto o ICMS destacado na nota fiscal de aquisição do bem, pago ao estado de origem, quanto a diferença entre a alíquota interestadual e alíquota interna, paga ao estado de destino, devem ser considerados para cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.
7. Afirma que a própria Receita Federal do Brasil (RFB) já se pronunciou sobre o assunto ao solucionar consulta (Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 41, de 8 de março de 2013), por ela formulada, cujo objeto foi a possibilidade de se apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores referentes ao ICMS Substituição Tributária e ao ICMS Antecipação. Ato contínuo, colaciona trecho transcrito da mencionada solução de consulta:
- 25. Com relação à Solução de Consulta SRRF/10ª RF/Disit nº 86, de 11 de agosto de 2010, cabe esclarecer que esta trata de matéria diferente da tratada nesta Solução de Consulta. A 10ª RF conclui sobre o diferencial de alíquotas de ICMS nas compras interestaduais, sem fazer qualquer menção à substituição ou à antecipação do ICMS. **Como este diferencial se refere ao ICMS relativo às aquisições, conclui aquela Solução de Consulta que ele DEVE COMPOR O CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS, O QUE ESTAMOS PLENAMENTE DE ACORDO.***
8. Requer, então, a ratificação de seu entendimento sobre a possibilidade de apurar créditos de PIS/Pasep e de Cofins sobre os valores pagos a título de diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual de ICMS.
9. Cumpridos os requisitos de admissibilidade pela SRRF07/Disit, conforme art. 24 da Instrução Normativa nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

10. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

11. Conforme relatado, a questão suscitada pela consulente diz respeito à possibilidade de a diferença de ICMS relativa às aquisições interestaduais de bens para revenda, pagas no Estado de destino do bem, poder ser contabilizada como custo de aquisição e, portanto, compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º, I, das Leis nº 10.637, de 30 dezembro de 2002, e do art. 3º, I, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

12. O art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, dispõem sobre as hipóteses de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente. Para o presente caso, interessa a hipótese de crédito referente aos bens adquiridos para revenda. Abaixo, transcreve-se tais dispositivos:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

13. O inciso II do § 3º do art. 8º, c/c o inciso I do caput, da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, disciplina que o ICMS deve integrar o valor do custo de aquisição de bens adquiridos para revenda:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

(...)

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e

II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.

14. Não obstante a IN SRF nº 404, de 2004, disciplinar apenas a Cofins, deve-se entender que a disposição acima em destaque é válida, também, para a Contribuição para o PIS/Pasep, tendo em vista a equivalência entre os dispositivos legais e normativos que estabelecem as hipóteses geradoras de créditos de ambas as contribuições.

15. Observa-se, assim, que o critério para identificar se o valor do ICMS integra o cálculo dos créditos não é contábil, posto que na maioria das vezes o ICMS incidente sobre as mercadorias para revenda não compõe o custo contábil das mercadorias, por ser recuperável (ver § 3º do art. 289 do Regulamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, Decreto nº 3.000, de 1999), e, no entanto, é considerado no cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

16. Explica-se tal fato em razão do conceito de regime de apuração não cumulativa, pois o valor do ICMS está embutido no preço de venda constante da nota fiscal de aquisição (sobre o qual houve incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins), devendo, assim, integrar o valor de aquisição para fins de apuração dos créditos.

17. Por sua vez, o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, já transcrito, determina que o valor de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não dá direito ao crédito.

18. O diferencial de alíquota de ICMS a que se refere a consulente – diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna praticada no Estado de destino da mercadoria a ser paga na entrada da mercadoria nesse Estado – é calculado e pago pelo estabelecimento adquirente da mercadoria, não havendo incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre esse valor. Consequentemente, tal parcela não pode compor a base de cálculo para a apuração de créditos dessas contribuições, nos termos dos dispositivos transcritos acima.

19. Sendo o valor recolhido pela pessoa jurídica adquirente diretamente ao Estado de destino dos bens, não há sequer que se cogitar da incidência Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receita. Ademais, considerando que, no caso consultado, a diferença de ICMS relativa às aquisições interestaduais de bens é recolhida pela pessoa jurídica adquirente e não pela pessoa jurídica vendedora, como geralmente ocorre, mostra-se evidente a distinção dessa parcela em relação à parcela do ICMS devida pela pessoa jurídica vendedora ao Estado de origem dos bens, o que justifica a projeção dessa distinção entre tais parcelas também para fins de cálculo do crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

20. Também o E. Superior Tribunal de Justiça já entendeu anteriormente pela impossibilidade de apuração de créditos das contribuições sobre a diferença de ICMS relativa às aquisições interestaduais de bens recolhida pela pessoa jurídica adquirente:

AgRg nos EDcl no REsp 1429952 / SC AGRADO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL 2014/0008142-3 Relator(a) Ministro HERMAN BENJAMIN (1132) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 08/03/2016 Data da Publicação/Fonte DJe 20/05/2016

Ementa. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. APLICAÇÃO DA SISTEMÁTICA DO IPI E DO ICMS. INVIABILIDADE.

1. Não se identifica similitude entre a não cumulatividade da contribuição do PIS e da COFINS e aquela do ICMS, já que tratam de tributar a receita percebida pela pessoa jurídica, não envolvendo os mesmos fatores para efeito de apuração do quantum de tributo incidido e de sua repercussão no produto/operação final.

2. Afigura-se inviável a utilização da sistemática de não cumulatividade do IPI e do ICMS ao PIS e a COFINS, pois são impostos cujas bases de incidência são definidas, ligadas a um ciclo produtivo em sentido estrito ou a um ciclo econômico, sendo razoavelmente simples identificar a tributação incidente em uma fase a ser creditada para abatimento na fase seguinte. O referido mecanismo não pode ser transposto para o PIS e a COFINS, que cuidam de tributar a receita auferida pela pessoa jurídica e não envolvem os mesmos fatores/elementos para fins de apuração do quantum de tributo incidido e de sua repercussão no produto/operação final, como ocorre com o IPI e com o ICMS.

3. O sistema de não cumulatividade viável para COFINS e PIS deve determinar as despesas e custos a serem considerados para creditamento, o que reclama especificação por lei, e com isto não desbordou o legislador, na disciplina instituída pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, da tarefa de operacionalizar a

não cumulatividade dessas contribuições ante a especificidade de sua incidência sobre a receita.

4. Por força da aplicação, na espécie, do art. 3º, § 2º, II, da Lei 10.833/2003, que consigna não haver direito a crédito quando da aquisição de bens ou serviços não sujeitos à contribuição. Dessa forma, a diferença de alíquota de ICMS cujo crédito se pleiteia, na verdade, por não sofrer incidência da COFINS, nem da contribuição para o PIS, não gera crédito algum na sistemática de não cumulatividade das contribuições em tela.

5. Agravo Regimental não provido. (grifou-se)

21. Por fim, sobre a Solução de Consulta n.º 86, de agosto de 2010, da 10ª Região Fiscal, na qual a consulente fundamenta seu entendimento, releva destacar que foi reformada pela Solução de Consulta n.º 82, de 1º de novembro de 2012, proferida pela mesma Região Fiscal, cuja ementa transcreve-se a seguir:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DIFERENÇA DE ICMS.

Para efeito de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins é vedado o aproveitamento da importância referente à diferença de alíquota do ICMS relativa à aquisição interestadual de partes e peças de reposição e manutenção de máquinas e equipamentos paga no Estado de destino.

Fica reformada a Solução de Consulta n.º 86, de 11 de agosto de 2010.

Dispositivos Legais: *CF, de 1988, art. 155, § 2º, VII, “a” e “b”; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, § 2º, II; Decreto Estadual/RS n.º 37.699, de 1997, arts. 2º, I, 11, § 1º, e 35, alínea “i”.*

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DIFERENÇA DE ICMS.

Para efeito de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep é vedado o aproveitamento da importância referente à diferença de alíquota do ICMS relativa à aquisição interestadual de partes e peças de reposição e manutenção de máquinas e equipamentos paga no Estado de destino.

Fica reformada a Solução de Consulta n.º 86, de 11 de agosto de 2010.

Dispositivos Legais: *CF, de 1988, art. 155, § 2º, VII, “a” e “b”; Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, II; Decreto Estadual/RS n.º 37.699, de 1997, arts. 2º, I, 11, § 1º, e 35, alínea “i”.*

Conclusão

22. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta afirmando-se que é vedado o aproveitamento de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação ao valor da diferença de alíquota de ICMS incidente na aquisição interestadual de bens, recolhido no Estado de destino pela pessoa jurídica adquirente, em razão de tal valor não se sujeitar à incidência das referidas contribuições.

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

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. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit