



Solução de Consulta nº 137 - Cosit

Data 16 de fevereiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

BASE DE CÁLCULO. CUMULATIVIDADE. ICMS. EXCLUSÃO. OPERAÇÕES INTERNAS. IMPOSSIBILIDADE. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE DECISÃO DEFINITIVA DE MÉRITO.

O ICMS devido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte do imposto (em virtude de operações ou prestações próprias) compõe o seu faturamento, não havendo previsão legal que possibilite a sua exclusão da base de cálculo cumulativa da Cofins devida nas operações realizadas no mercado interno.

A edição de ato declaratório pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, sobre matéria objeto de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, vincula a Administração tributária, sendo vedado à Secretaria da Receita Federal do Brasil a constituição dos respectivos créditos tributários. Entretanto, inexistente ato declaratório que trate sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins incidente nas operações internas. A matéria, atualmente objeto de Ação Declaratória de Constitucionalidade, encontra-se aguardando decisão definitiva de mérito, que seja vinculante para a Administração Pública.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 87, de 1996, art. 13; Lei nº 5.172, de 1966, art. 111; Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19; Decreto-Lei nº 406, de 1968, art. 2º; Parecer Normativo CST nº 77, de 1986, e Convênio ICM nº 66, de 1988, art. 2º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

BASE DE CÁLCULO. CUMULATIVIDADE. ICMS. EXCLUSÃO. OPERAÇÕES INTERNAS. IMPOSSIBILIDADE. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE DECISÃO DEFINITIVA DE MÉRITO.

O ICMS devido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte do imposto (em virtude de operações ou prestações próprias) compõe o seu faturamento, não havendo previsão legal que possibilite sua exclusão da base de cálculo cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep devida nas operações realizadas no mercado interno.

A edição de ato declaratório pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, sobre matéria objeto de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, vincula a Administração tributária, sendo vedado à Secretaria da Receita Federal do Brasil a constituição dos respectivos créditos tributários. Entretanto, inexistente ato declaratório que trate sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente nas operações internas. A matéria, atualmente objeto de Ação Declaratória de Constitucionalidade, encontra-se aguardando decisão definitiva de mérito, que seja vinculante para a Administração Pública.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 87, de 1996, art. 13; Lei nº 5.172, de 1966, art. 111; Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19; Decreto-Lei nº 406, de 1968, art. 2º; Parecer Normativo CST nº 77, de 1986, e Convênio ICM nº 66, de 1988, art. 2º.

Relatório

A interessada, acima identificada, cujo objeto social, conforme contrato social anexado aos autos, é a exploração do ramo de transporte rodoviários de cargas em geral, dirige-se a este órgão buscando esclarecimentos acerca da inclusão do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2 Menciona os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, destacando que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins serão calculadas com base no faturamento, o qual corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

3 Reproduz, então, o inciso I do § 2º do art. 3º do citado legal, que exclui da receita bruta, entre outras despesas, o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

4 Informa que, em virtude de sua atividade empresarial (*CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 79.30-2-02 – Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional*), costuma ser sujeito passivo da obrigação tributária e tem como base de cálculo para as contribuições em comento as determinações do art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 10.865, de 2004 (sic).

5 Diz que através do RE 559937/RS, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou inconstitucional a inclusão dos valores despendidos a título de ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de operações de importação de bens e serviços, afastando as disposições do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004.

6 Comenta que, de acordo com o inteiro teor do citado recurso, a inconstitucionalidade não reside na inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, mas da inconstitucionalidade da inclusão desse imposto na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, indicando o direcionamento do órgão quanto ao julgamento final das ações ainda pendentes de julgamento.

7 Em seguida, apresenta seu questionamento nos seguintes termos:

Ante a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-importação e Cofins-importação, cujo fundamento também se aplica para a exclusão do ICMS da base de Cálculo do PIS e Cofins em operações internas, a consulente deseja obter deste órgão informações sobre:

I - se está autorizada pelo órgão a excluir da base de cálculo de suas contribuições vincendas o ICMS;

II - se está autorizada a apurar os valores recolhidos indevidamente nos últimos 05 (cinco) anos para restituir-se ou compensá-los com tributos vincendos.

8 A consulente foi intimada (fls. 20/21), após análise do processo por autoridade da sua unidade de jurisdição, a complementar seu pedido, indicando, por escrito, os dispositivos da legislação tributária que ensejaram a apresentação da presente consulta, demonstrando os pontos em que neles haja lacunas, obscuridade, omissão, contradição, bem como propugnando pela interpretação que entenda correta. Ao final, a referida autoridade ressaltou não produzir efeitos a consulta formulada que versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária, ou quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei.

9 Em resposta à intimação, a consulente informou que o objeto da consulta guarda relação com o art. 2º c/c o art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718, de 1998, e acrescentou alguns comentários, entre os quais ressaltam-se:

(...) a obscuridade do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, uma vez que a interpretação do dispositivo legal remete à hipótese de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS apenas quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, enquanto a interpretação sistemática adotada pelo Supremo Tribunal Federal reconhece a afronta à constituição quando da inclusão de elementos estranhos à receita bruta e faturamento na base de cálculo das contribuições, reconhecendo a inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do Pis e Cofins.

(...)

No mais segundo o teor do Parecer nº 396/13, a Secretaria da Receita Federal deve vincular-se às sentenças proferidas pelo STF e pelo STJ.

(...)

Entende a consulente que a legislação tributária em comento é obscura quanto aos elementos integrantes do faturamento e receita bruta em conformidade com o art. 149, § 2º, III, “a”, da CF, devendo-se interpretá-lo de forma a permitir a exclusão do ICMS de sua base de cálculo para todos os fins legais.

(...)

Observe-se, por fim, que a presente consulta não tem por objeto a inconstitucionalidade ou legalidade da legislação tributária, mas sua interpretação literal e sua interpretação sistemática em vista do posicionamento do Eg. Supremo Tribunal Federal sob o alcance constitucional do art. 49, § 2º, III, “a”, da CF.

Por esses motivos reiteram-se os questionamentos iniciais:

I – se está autorizada pelo órgão a excluir da base de cálculo de suas contribuições vincendas o ICMS;

II – se está autorizada a apurar os valores recolhidos indevidamente nos últimos 5 (cinco) anos para restituir-se ou compensá-los com tributos vincendos.

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 Através desta consulta, a consulente pretende esclarecer se está autorizada a excluir o ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações internas, haja vista a declaração de inconstitucionalidade dessa inclusão nas operações de importação.

12 Conforme exposto na inicial, o tema da consulta guarda relação com os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (dispositivos que tratam da apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins):

Art.2ºAs 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.(Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art.3ºO faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.(Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)(Vigência)

§1º ~~Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.~~(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§2ºPara 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;(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)(Vigência)

II-as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)(Vigência)

IV-a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)(Vigência)

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.(Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).(Produção de efeitos).(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)(Vigência)

13 Como se pode observar, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração cumulativa, é o faturamento, o qual corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

14 Torna-se oportuno mencionar que o antigo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) foi inicialmente regulamentado pelo Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que revogou e substituiu os artigos. 52 a 58 do vigente Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

15 O § 7º do art. 2º do citado decreto-lei determinava que o montante do ICM integrava a sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque do imposto mera indicação para fins de controle.

16 A Constituição Federal de 1988 introduziu novas incidências àquele tributo, e passou a denominá-lo de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o qual foi regulamentado pelo Convênio ICM nº 66, de 14 de dezembro de 1988, e pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

17 Entretanto, o inciso I do § 1º do art. 13 da referida lei complementar manteve as mesmas disposições do § 7º do art. 2º do Decreto-Lei nº 406, de 1968. Tal norma prevê que o ICMS deve ser embutido no preço total da operação (“por dentro”), e não destacado e adicionado ao preço (“por fora”), ou seja, caracteriza o ICMS como um imposto indireto, cujo encargo é transferido ao consumidor, cobrado “por dentro” do preço.

18 Consequentemente, o ICMS, por ser cobrado “por dentro”, integrando o custo do bem ou serviço vendido, compõe o faturamento da empresa para efeito de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apuradas tanto na sistemática cumulativa quanto na não cumulativa.

19 Neste ponto, convém transcrever o entendimento da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) – atual Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) – dado no Parecer Normativo CST nº 77, de 23 de outubro de 1986:

O ICM referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento. Sendo um imposto incidente sobre vendas, deve compor a receita bruta para efeito de base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL. Entretanto, o ICM referente à substituição tributária não integra a base de cálculo do contribuinte substituto no tocante às suas Contribuições para o PIS/PASEP e FINSOCIAL, por constituir uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

20 Portanto, não resta dúvida de que o valor do ICMS compõe o preço da mercadoria e, conseqüentemente, o faturamento da empresa, exceto quando o ICMS for cobrado do vendedor de bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário, por se tratar, nesse caso, de uma mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído.

21 Outrossim, considerando o conceito de receita bruta presente na legislação tributária, não há dúvidas acerca da inclusão do ICMS na mesma. Abaixo, transcreve-se o dispositivo legal de interesse:

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

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. (Grifo nosso)

22 Cumpre, aqui, mencionar o princípio da interpretação literal, prevista no art. 111 da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN –, para os casos onde a legislação tributária disponha sobre exclusão do crédito tributário.

23 Nesse sentido, tendo em vista que as exclusões da receita bruta, objeto principal desta consulta, implicam redução do crédito tributário, não se pode estender as respectivas normas, no presente caso aquela prevista no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, à hipóteses nelas não previstas.

24 Por conseguinte, considerando a legislação tributária ora em vigor, pode-se concluir:

a) o ICMS compõe a receita bruta e, por conseguinte, o faturamento;

b) não existe previsão para a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

25 A Coordenação Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta nº 104, de 27 de janeiro de 2017, manifestou-se sobre o tema, exarando entendimento de que o ICMS

devido 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 no regime de apuração não cumulativa, o que corrobora com a conclusão aqui elaborada:

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.

(...)

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).

26 Ademais, não prospera a argumentação de que a fundamentação utilizada pelo STF para a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as operações de importação de bens e serviços, deve ser aplicada também para justificar a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes nas operações internas, e de que esse tem sido o direcionamento daquele órgão nas ações ainda pendentes de julgamento final.

27 Releva mencionar que a matéria, objeto de controle concentrado¹ ainda não transitou em julgado, como bem observou a requerente.

28 É certo que a edição de ato declaratório pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, sobre matéria objeto de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, vincula a Administração tributária, sendo vedado à Secretaria da Receita Federal do Brasil a constituição dos respectivos créditos tributários. Assunto esse tratado no

¹ Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, ajuizada pelo Presidente da República em 10 de outubro 2007 - Repercussão Geral concedida no Despacho de Julgamento, de 14 de maio de 2008.

Parecer/PGFN/CDA/CRJ N° 396, de 11 de março de 2013, mencionado pela interessada na inicial.

29 Entretanto, inexistente o citado ato declaratório que trate da matéria ora em questão, a qual continua aguardando decisão definitiva de mérito que seja vinculante para a Administração Pública.

30 Por fim, a última questão formulada pela requerente, sobre poder apurar os valores que entende ter recolhido indevidamente nos últimos cinco anos para fins de restituição ou compensação, encontra-se prejudicada, uma vez que os valores questionados são realmente devidos nos termos da legislação atualmente em vigor.

Conclusão

31 Tendo em vista o entendimento aqui fundamentado, soluciona-se a consulta, informando-se a consulente que:

a) o ICMS devido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte do imposto (em virtude de operações ou prestações próprias) compõe o seu faturamento, não havendo previsão legal que possibilite a sua exclusão da base de cálculo cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas nas operações realizadas no mercado interno;

b) a edição de ato declaratório pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, sobre matéria objeto de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, vincula a Administração tributária, sendo vedado à Secretaria da Receita Federal do Brasil a constituição dos respectivos créditos tributários. Entretanto, inexistente ato declaratório que trate sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes nas operações internas. A matéria, atualmente objeto de Ação Declaratória de Constitucionalidade, encontra-se aguardando decisão definitiva de mérito, que seja vinculante para a Administração Pública.

Assinado digitalmente por
KEYNES INÊS MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo.

Assinado digitalmente por
LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente por
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit07

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

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

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.

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