

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 187 - Cosit**Data** 23 de março de 2017**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS****ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUTO. POSSIBILIDADE. RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS.**

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 cumulativo quanto no não cumulativo, 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 (substituído) do imposto.

Caso a pessoa jurídica opte por fazer a exclusão do valor do ICMS auferido na condição de substituto tributário, para fins do rateio de que trata o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, tal valor deve ser excluído de todas as parcelas da relação percentual apurada (ou seja, deve ser excluído tanto da “*receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa*” quanto da “*receita bruta total*” mencionadas no citado dispositivo legal).

Dispositivos Legais: Art. 150, §7º da CF, de 1988; arts. 9º, 10, e 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996; art. 3º, § 2º, inciso II da Lei nº 10.833, de 2003; art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004; Parecer Normativo CST nº 70, de 1972; Parecer Normativo CST nº 77, de 1986.

Vinculada parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 104, de 27 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 01 de fevereiro de 2017.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUTO. POSSIBILIDADE. RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS.**

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 cumulativo quanto no regime de apuração não cumulativo, 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 (substituído) do imposto.

Caso a pessoa jurídica opte por fazer a exclusão do valor do ICMS auferido na condição de substituto tributário, para fins do rateio de que trata o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, tal valor deve ser excluído de todas as parcelas da relação percentual apurada (ou seja, deve ser excluído tanto da “receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa” quanto da “receita bruta total” mencionadas no citado dispositivo legal).

Dispositivos Legais: Art. 150, §7º da CF, de 1988, arts. 9º, 10, e 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996; art. 3º, §2º, II da Lei nº 10.637, de 2002; art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002; Parecer Normativo CST nº 70, de 1972; Parecer Normativo CST nº 77, de 1986.

Vinculada parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 104, de 27 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 01 de fevereiro de 2017.

Relatório

O interessado, pessoa jurídica acima identificada, que se dedica à atividade frigorífica, formula consulta sobre a interpretação tributária federal acerca da exclusão da importância relativa ao valor do ICMS-Substituição Tributária (ICMS-ST) incidente na comercialização de suas mercadorias da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, notadamente para fins de rateio dos créditos da não cumulatividade afetos a tais contribuições, em vista de a consultante auferir receitas sujeitas tanto ao regime de apuração cumulativo quanto ao não cumulativo.

2. Cita dispositivos da legislação que instituiu a não cumulatividade das contribuições em tela, as quais *“devem ser apuradas sobre a Receita Bruta, que compreende a receita da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia”*.

3. Informa que *“no tocante na obtenção da **Receita Bruta para fins de rateio (Registro 0111 do EFD – Contribuições) na apuração das Contribuições Sociais** pairam razoáveis dúvidas acerca da extensão de seu conceito, **especificadamente no tocante a (não) inclusão do ICMS – Substituição Tributária (ICMS-ST) no conceito de Receita Bruta.**”* (grifos constam no original).

4. Adiciona que *“as perguntas e respostas contidas no sítio da receita federal retro mencionado, apesar de esclarecedoras, não enfrentam a questão referente ao ICMS-ST, razão pela qual a ora Consultante tentou – sem sucesso – obter junto a empresa responsável*

pelo software desenvolvido para satisfazer as novas obrigações e informações acessórias (SPED, EFD-Contribuições, entre outras) resolver a questão (...)”.

5. Por fim, formula consulta “*a fim de ver dirimida qual o conceito de **receita bruta para fins de rateio (Registro 0111 do EFD – Contribuições) na apuração das Contribuições Sociais, especificadamente no tocante a (não) inclusão do ICMS – Substituição Tributária (ICMS-ST) no conceito de receita bruta.***” (grifos constam no original).

Fundamentos

6. Preliminarmente, 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 1.396, de 16 de setembro de 2013, que rege o procedimento de consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

7. É necessário ressaltar que o instituto da consulta destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo quanto à interpretação da legislação tributária federal. Ademais, não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (que trata atualmente do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente, mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

7.1. A finalidade do instituto da consulta é, portanto, fornecer ao sujeito passivo esclarecimentos sobre a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca de dispositivo da legislação tributária, cujo sentido lhe pareça dúvida, obscuro ou de difícil compreensão. Por esse motivo, um dos requisitos indispensáveis à consulta versando sobre matéria tributária é que as questões nela formuladas guardem natureza interpretativa.

7.2. Depreende-se, portanto, que nesse contexto cabe à RFB apontar a sua interpretação quanto ao dispositivo da legislação tributária questionado, sendo que a aplicação dessa interpretação a cada caso concreto deve ser de responsabilidade do contribuinte, não sendo lícito que essa verificação de conformidade seja submetida à apreciação da RFB em sede de processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária. Caso contrário, estar-se-ia diante de um típico caso de consultoria, o que, por óbvio, não é possível ser exercido pela RFB, conforme deixa claro o Parecer CST/SIPR nº 448, de 3 de maio de 1990, segundo o qual “não cabe à Secretaria da Receita Federal a prestação de assessoria contábil-fiscal a contribuintes”.

7.3. Ainda com relação a isso, cabe salientar que a aferição do correto cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias por parte dos contribuintes se dá no curso de procedimento de fiscalização devidamente instaurado pelo fisco, e não por intermédio de processo de consulta.

8. Feitas essas considerações, passa-se à solução da presente consulta.

9. Acerca da exclusão do ICMS-ST da base de cálculo na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 104, de 27 de janeiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 01 de fevereiro de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/> >), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

9.1. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

“Fundamentos

(...)

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 exhaustivamente 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.”

(...)

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 nºs 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.

(...)

35. 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:

(...)

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.”

10. Portanto, pelo exposto acima, 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 cumulativo quanto no regime de apuração não cumulativo, desde que destacado em nota fiscal

10.1. 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 (substituído) do imposto.

10.2. No que se refere estritamente à dúvida da consulente, outra não pode ser a interpretação. Assim, caso a pessoa jurídica opte por fazer a exclusão do valor do ICMS auferido na condição de substituto tributário, tal valor deve ser excluído, no cálculo da relação percentual de que trata o inciso II do § 8º do art. 3º da Leis nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, de todas as parcelas do cálculo em que figurarem (ou seja, tanto da “receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa” quanto da “receita bruta total” mencionados no citado dispositivo legal)..

Conclusão

11. Ante o exposto, responde-se ao consulente que:

11.1. 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 cumulativo quanto no regime de apuração não cumulativo, desde que destacado em nota fiscal.

11.2. 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 (substituído) do imposto.

11.3. Caso a pessoa jurídica opte por fazer a exclusão do valor do ICMS auferido na condição de substituto tributário, tal valor deve ser excluído, no cálculo da relação percentual de que trata o inciso II do § 8º do art. 3º da Leis nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, de todas as parcelas do cálculo (ou seja, tanto da “receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa” quanto da “receita bruta total” mencionadas no citado dispositivo legal).

Assinado digitalmente

FABIO BIGARELLI

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao 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. Encaminhe-se 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. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

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