



Solução de Consulta nº 488 - Cosit

Data 26 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

O ICMS devido pelas operações e prestações próprias da pessoa jurídica integra a sua receita bruta, constituindo o respectivo destaque, nos documentos fiscais de vendas e serviços, mera indicação para possibilitar o crédito do adquirente, pelo que, portanto, não deve ser excluído para fins de determinação do IRPJ no regime de tributação com base no lucro presumido.

Por outro lado, o ICMS cobrado por substituição tributária, do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços é mero depositário, não deve ser incluído na receita bruta destes, por representar uma mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, pelo que seu valor é desconsiderado, para efeito de apuração do IRPJ com base no referido regime.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”; Lei Complementar nº 87, de 1996, art. 13, § 1º, inciso I; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 8.981, de 1995, arts. 31 e 57; Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, I, e 29, I; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 2º, 6º, 9º, 10, 117, inciso V, e 119; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978; Parecer Normativo CST nº 77, de 1986.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

O ICMS devido pelas operações e prestações próprias da pessoa jurídica integra a sua receita bruta, constituindo o respectivo destaque, nos documentos fiscais de vendas e serviços, mera indicação para possibilitar o crédito do adquirente, pelo que, portanto, não deve ser excluído para fins de determinação da CSLL no regime de tributação com base no lucro presumido.

Por outro lado, o ICMS cobrado por substituição tributária, do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços é mero depositário, não deve ser incluído na receita bruta destes, por representar uma mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, pelo que seu valor é desconsiderado, para efeito de apuração da CSLL com base no referido regime.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”; Lei Complementar nº 87, de 1996, art. 13, § 1º, inciso I; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 8.981, de 1995, arts. 31 e

57; Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, I, e 29, I; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 2º, 6º, 9º, 10, 117, inciso V, e 119; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978; Parecer Normativo CST nº 77, de 1986.

Relatório

Examina-se consulta protocolada em 28 de janeiro de 2016, formulada em nome da pessoa jurídica em epígrafe, interposta por seu causídico, regularmente constituído nos autos (fl. 8), que juntou cópia da carteira de identidade emitida pela OAB (fl. 11).

2. Inicialmente, aquele profissional da advocacia alude ao “princípio da analogia aplicável ao caso” e ao fato de não haver decisão *erga omnes* do Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca da matéria consultada.

3. De seguida, o citado defensor interroga sobre o suposto direito da sua constituinte à exclusão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) das bases de cálculo do **IRPJ e da CSLL**, em face da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) nos autos do Recurso Extraordinário nº 240.785-2/MG, da relatoria do festejado ministro Marco Aurélio Mello, que tratou da exclusão do ICMS especificamente da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

4. Outrossim, o patrono da consultante traz à colação o disposto no art. 2º, parágrafo único, alíneas “a” e “b”, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; nos arts. 1º, 2º, 8º e 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996; nos arts. 110 e 166 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN); no art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; nos arts. 2º e 3º, § 2º, incisos I a VI, e § 5º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; no art. 1º, §§ 1º, 2º e 3º, incisos I a V, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 1º, §§ 1º, 2º e 3º, incisos I a V, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Ademais, o requerente alude a uma suposta “ofensa direta” aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da capacidade contributiva, insculpidos nos arts. 5º, inciso LIV, e 145, § 1º, da Constituição Federal, bem como ao art. 195, inciso I, alínea “b”, da mesma Carta.

5. A final, o interessado presta as declarações exigidas em sede de processo de consulta tributária, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

6. Em apertada síntese, é o relatório.

Fundamentos

7. Primeiramente, importa esclarecer que o julgamento do mencionado Recurso Extraordinário nº 240.785-2/MG foi concluído em 8 de outubro de 2014 pelo Plenário do STF (DJe de 16 de dezembro de 2014), sem que lhe tenha sido atribuído o caráter de repercussão geral, pelo que, portanto, a respectiva decisão é destituída de eficácia *erga omnes*.

8. Outrossim, adicione-se que a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/2007/DF e o Recurso Extraordinário nº 574.706-9/PR (este último com repercussão geral reconhecida), que discutem a mesma tese jurídica do Recurso Extraordinário nº 240.785-2/MG, encontram-se pendentes de julgamento, até a presente data.

9. Saliente-se que as ações judiciais acima indicadas referem-se à questão da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime cumulativo de cobrança, tendo em vista o conceito de receita bruta estabelecido pelo dito art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

10. Ademais, sucede que a definição de receita bruta, para os fins do IRPJ e da CSLL, no regime de tributação com base no lucro presumido, era dada por dispositivo legal distinto daquele, qual seja, o art. 31, *caput* e parágrafo único, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, até a ocorrência da uniformização do conceito promovida pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, como se verá abaixo.

11. Portanto, em razão desses motivos, entendemos que é cerebrina a hipótese aventada pelo consulente de aplicação, por analogia, da decisão proferida pelo STF nos autos do RE nº 240.785-2/MG à determinação do IRPJ e CSLL a pagar.

12. Ora bem. Por outro lado, cabe destacar que a empresa consulente é tributada pelo IRPJ e pela CSLL com base no lucro presumido, de acordo com informações constantes do banco de dados dos sistemas informatizados da Receita Federal (fl.18).

13. De conformidade com o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Nesse sentido, a aludida Lei Complementar nº 87, de 1996, trata desse fenômeno, conhecido como “ICMS calculado por dentro”:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

[...]

§ 1º **Integra a base de cálculo do imposto**, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; (grifos nossos).

14. Vejamos o que preceituava a legislação até o advento da citada Lei nº 12.973, de 2014, no tocante ao conceito de receita bruta.

15. A Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, estabelecia:

1. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens, nas operações de conta própria, e o preço dos serviços prestados (art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

2. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados do comprador ou contratante (Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto Único sobre Minerais do País) e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário. Imposto não cumulativo é aquele em que se abate, em cada operação, o montante de imposto cobrado nas anteriores.

3. Igualmente não se computam no custo de aquisição das mercadorias para revenda e das matérias-primas os impostos mencionados no item anterior, que devam ser recuperados.

4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta de vendas e serviços, diminuída:

- a) das vendas canceladas;
- b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente; e
- c) dos impostos incidentes sobre as vendas.

[...]

4.3. Para os efeitos desta Instrução Normativa reputam-se incidentes sobre as vendas os impostos que guardam proporcionalidade com o preço da venda ou dos serviços, mesmo que o respectivo montante integre a base de cálculo, tais como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o Imposto sobre a Exportação, o Imposto Único sobre Energia Elétrica, o Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes etc.

16. Prescrevia a indigitada Lei nº 8.981, 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.

[...]

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995). (destacamos).

17. Depreende-se da leitura do art. 31 da Lei nº 8.981, de 1995, que, para que o imposto não integre a receita bruta, não basta que este seja não cumulativo; é necessário, também, que a sua cobrança seja feita de forma destacada, vale dizer, que na nota fiscal de venda a parcela referente ao imposto não integre o valor da mercadoria ou do serviço. É o que ocorre com o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), caso em que o vendedor ou prestador figura como verdadeiro depositário. O mesmo pode ser dito em relação ICMS **apenas quando retido pelo vendedor ou prestador na condição de substituto tributário.**

18. O Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) da Secretaria da Receita Federal nº 77, de 23 de outubro de 1986, que diz respeito ao antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), mas cujo entendimento, *mutatis mutandis*, também é aplicável ao ICMS, estabelece que, sendo este um tributo incidente sobre vendas e cujo montante, por disposição expressa de lei, integra o valor ou preço da operação, segue-se que o ICM(S) devido pelas operações e prestações próprias da pessoa jurídica compõe a sua receita bruta, constituindo o respectivo destaque nos documentos fiscais mera indicação para possibilitar o crédito do adquirente. O mesmo ato normativo esclarece que o ICM(S) retido por substituição tributária não integra a receita bruta do contribuinte substituído, por constituir uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

19. Rezava a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos **arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.**

[...]

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003). (grifamos).

20. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispunha:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, **sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

[...]

Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; (destaques nossos).

21. Nada obstante, assinala-se que a referida Lei nº 12.973, de 2014, resultante da conversão da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, veio a uniformizar o conceito de receita bruta, relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, IRPJ e CSLL, com a redação que deu ao art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com vigência prevista no seu art. 119, nestes termos:

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)

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - 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 vinculadas à receita bruta. (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. (g.n.).

Conclusão

22. Em face do exposto, conclui-se que o ICMS devido pelas operações e prestações próprias da pessoa jurídica integra a sua receita bruta, constituindo o respectivo destaque, nos documentos fiscais de vendas e serviços, mera indicação para possibilitar o crédito do

adquirente, pelo que, portanto, não deve ser excluído para fins de determinação do IRPJ e da CSLL no regime tributação com base no lucro presumido.

23. Por outro lado, o ICMS cobrado por substituição tributária, do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços é mero depositário, não deve ser incluído na receita bruta destes, por representar uma mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, pelo que seu valor é desconsiderado, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL com base no referido regime.

24. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(assinado digitalmente)
ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

(assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

26. De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(assinado digitalmente)
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

27. Aprovo a solução acima proposta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit