



Solução de Consulta nº 6.018 - SRRF06/Disit

Data 18 de abril 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 104, DE 27 DE JANEIRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 87/1996, arts. 13, § 1º, I, e 8º; Lei nº 10.637/2002, art. 1º, § 3º; Lei nº 9.718/1998, art. 3º, § 2º, I; Decreto nº 4.524/2002, art. 23, IV.

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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 104, DE 27 DE JANEIRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei Complementar n.º 87/1996, arts. 13, § 1º, I, e 8º; Lei n.º 10.833/2003, art. 1º, § 3º; Lei n.º 9.718/1998, art. 3º, § 2º, I; Decreto n.º 4.524/2002, art. 23, IV.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ser *concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica localizada no Estado de São Paulo*.

2. A consulente relata que o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo – RICMS/SP (Decreto Estadual n.º 54.177/2009) atribui às distribuidoras de energia elétrica o papel de substituto tributário do referido imposto, de modo que elas ficam obrigadas a:

i. lançar e recolher o montante do ICMS incidente nas operações internas com energia elétrica envolvendo destinatários e terceiros, em ambiente de livre contratação; e

ii. faturar o montante do ICMS assim recolhido junto aos adquirentes de energia elétrica, de modo a se ressarcir do tributo pago por substituição.

3. A interessada acrescenta que essa obrigação abrange tanto a energia elétrica comercializada no Ambiente de Contratação Regulada (ACR) quanto a comercializada no Ambiente de Contratação Livre (ACL), e que

(...) para se ressarcir do ICMS pago por substituição tributária nas operações contratadas em ACL (nos termos do Decreto de São Paulo 54177/09), as distribuidoras passaram a emitir faturas específicas contra os adquirentes de energia elétrica (refletindo única e exclusivamente o valor do ICMS recolhido por substituição tributária), cujos montantes, a princípio, deveriam transitar como receita por conta de resultado (...).

4. Isto posto, tece comentários sobre a matéria e indaga:

1) Os valores faturados pela Consulente, na qualidade de distribuidora de energia elétrica, aos seus clientes no ambiente de contratação livre (ACL) explicado no item I (descrição detalhada da questão) a título de ICMS por substituição tributária (ICMS-ST), instituída pelo Decreto do Estado de São Paulo 54177/09 através de alterações no RICMS/SP, estão sujeitos à incidência

da contribuição ao PIS e da COFINS, antes e depois do advento da Lei 12973/14 e das alterações por ela promovidas nas Leis 9718/98, 10637/02 e 10833/03?

Fundamentos

5. Preliminarmente, convém recordar que as soluções de consulta disciplinadas pela Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, somente esclarecem dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária federal, sem infirmar ou convalidar informações, classificações fiscais ou procedimentos descritos pelos consultentes.

6. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) examinou a possibilidade de exclusão do ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas distribuidoras de energia elétrica situadas no Estado de São Paulo na Solução de Consulta Cosit n.º 104, de 27 de janeiro de 2017, cuja ementa foi publicada no DOU de 01.02.2017.

7. Sendo assim, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, a presente consulta está vinculada à referida Solução de Consulta Cosit n.º 104/2017, que aduz:

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 n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, que teve sua redação alterada pela Lei n.º 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 n.º 4.524, de 2002 (que aborda a mesma matéria em relação ao regime de apuração não cumulativa das contribuições) foi exarada a Lei n.º 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 n.º 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 n.º 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)”

(grifou-se)

29. Portanto, resta claro no termos da redação § 4º do art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, incluído pela Lei n.º 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.

(...)

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 supraexpendida. Conforme relata a consulente, 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

8. 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.

9. Essa 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.

10. Essas conclusões aplicam-se tanto ao período anterior à edição e produção de efeitos da Lei nº 12.973/2013, quanto ao período posterior a esses eventos.

À consideração do Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 104, de 27 de janeiro de 2017, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº

1.396/2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit/SRRF06