



Solução de Consulta nº 42 - Cosit

Data 22 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS DEVIDAS PELO COMPRADOR. PAGAMENTO PELO VENDEDOR. REEMBOLSO DE VALORES. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO.

Não configura receita bruta, nem se inclui na base de cálculo do IRPJ apurado pela pessoa jurídica vendedora de mercadorias tributada com base no regime do lucro presumido o valor a ela reembolsado pelo comprador, relativo ao ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, de responsabilidade do comprador (art. 155, § 2º, VIII, “a”, da CF/1988), pago por liberalidade do vendedor, em razão de questões logísticas e comerciais.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, incisos VII e VIII; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

RESULTADO PRESUMIDO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS DEVIDAS PELO COMPRADOR. PAGAMENTO PELO VENDEDOR. REEMBOLSO DE VALORES. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO.

Não configura receita bruta, nem se inclui na base de cálculo da CSLL apurada pela pessoa jurídica vendedora de mercadorias tributada com base no regime do resultado presumido o valor a ela reembolsado pelo comprador, relativo ao ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, de responsabilidade do comprador (art. 155, § 2º, VIII, “a”, da CF/1988), pago por liberalidade do vendedor, em razão de questões logísticas e comerciais.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, incisos VII e VIII; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, protocolizada em 18.03.2019, acerca do tratamento a ser dado ao reembolso de diferencial de alíquota do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) de valores por ela pagos na apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na sistemática do lucro presumido.
2. Transcrevem-se trechos da petição de consulta da interessada (destaques no original):

I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

*A consulente é pessoa jurídica optante pelo regime do Lucro Presumido e realiza vendas internas, bem como interestaduais para os Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Nas operações interestaduais o **contribuinte responsável pelo recolhimento do diferencial de alíquotas de ICMS** (imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal) **é o destinatário/comprador**, conforme disposto na Emenda Constitucional 87/2015, VII, "a".*

*Ocorre que, grande parte desses Estados pedem/exigem (por meio de portarias, leis ou atuação dos seus Agentes Fiscais de Rendas) para que o recolhimento seja realizado de forma **antecipada**, ou seja, antes da entrada da mercadoria em seu território. Desta forma, por questões logísticas e comerciais atinentes à sua atividade empresarial, a **consulente/vendedora/remetente visa realizar o recolhimento da diferença de alíquota de ICMS de forma antecipada em nome do comprador/destinatário**, o qual, em seguida, **irá reembolsá-la em virtude do referido recolhimento antecipado**. Esta operação seria realizada de forma detalhada, de modo a demonstrar o valor exato do recolhimento antecipado em nome do contribuinte/comprador, bem como o respectivo reembolso. O objetivo da consulente é afastar a possibilidade de a mercadoria ficar retida na entrada do Estado destinatário.*

Insta salientar que tal operação não acarretará qualquer acréscimo patrimonial ou lucro para a consulente, uma vez que tal operação seria para agilizar a questão logística do envio de sua mercadoria, etapa esta pertencente a sua atividade empresarial.

II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL (Dispositivos da legislação que ensejaram a consulta)

Lei nº 12.973/14. art. 12, § 4º; Instrução Normativa nº 1.700/2017, art. 215; Lei Complementar 87/1996, arts. 1º, 2º e 13º; Lei 9.715/1998, art. 3º, § único; Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento Imposto de Renda), art. 208, § 2º.

III - QUESTIONAMENTOS (Enumerar de forma objetiva):

1) O reembolso do recolhimento de diferença de alíquota de ICMS realizado de forma antecipada em nome do contribuinte/comprador seria incluída como receita bruta para apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social pelo Lucro Líquido (CSLL) da consulente/vendedora?

2) A referida situação se enquadra na hipótese descrita no §2 do artigo 208 do Decreto 9.580/2018 (Regulamento de Imposto de Renda)?

Fundamentos

3. Preliminarmente, convém alertar que o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos narrados pela interessada na respectiva petição de consulta. Ele se limita a apresentar a interpretação que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre eles e os eventos efetivamente ocorridos. Assim, a Solução de Consulta não convalida quaisquer informações, interpretações ou ações da consulente; ademais, dela não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

4. A base de cálculo do IRPJ apurado pela sistemática do lucro presumido encontra-se definida no art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (destacou-se):

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. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os respectivos 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, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

5. Tem-se, portanto, uma base de cálculo formada pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta, conforme consta no inciso I do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, com o acréscimo dos demais valores listados no inciso II do mesmo artigo. A receita bruta é definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, da seguinte forma:

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 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)

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014)

I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

§ 2º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.648, de 1978).

§ 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)

6. Em relação à apuração da CSLL na sistemática de resultado presumido, tem-se os seguintes atos legais (destacou-se):

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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 n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I do caput, com os respectivos 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, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014)

Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, 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 32% (trinta e dois por cento). (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014)

§ 1º A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao 4º (quarto) trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos 3 (três) primeiros trimestres. (Renumerado com alteração pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§ 2º O percentual de que trata o caput deste artigo também será aplicado sobre a receita financeira de que trata o § 4º do art. 15 desta Lei. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

7. Quando uma empresa é reembolsada de valores que tenha pago para adimplir obrigações de terceiros, como regra geral, o numerário recebido não constitui receita bruta da empresa, para fins de tributação pelo IRPJ e CSLL, não se enquadrando nas bases de cálculo estabelecidas pelos arts. 25 e 29 da Lei n.º 9.430, de 1996.

8. Nesse sentido, em discussão semelhante, pode-se citar a Solução de Consulta Cosit n.º 4, de 2 de fevereiro de 2016 (negritos no original e sublinhas acrescidas):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

CIDE-REMESSAS. PAGAMENTOS A ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA. INCIDÊNCIA. REEMBOLSO DE DESPESAS DE RESPONSABILIDADE DO CONTRATANTE. NÃO INCIDÊNCIA.

Incide a Cide-Remessas sobre pagamentos relativos à prestação de serviços de advocacia no exterior, o que inclui as despesas necessárias à prestação do serviço e de responsabilidade do escritório de advocacia, como despesas com cópias de documentos, deslocamentos, diárias e correio.

Não incide a Cide-Remessas sobre pagamentos realizados a escritórios de advocacia a título de reembolso de despesas e desde que a despesa a ser

reembolsada seja de responsabilidade do contratante, como taxas para registro de documentos junto a instituições governamentais.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.168, de 2000, art. 2º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei n.º 10.332, de 2001; Decreto n.º 4.195, de 2002, art. 10; e IN RFB n.º 1.455, de 2014, art. 17, § 1º, II, “a”.

9. No presente caso, a consultante afirma que a obrigação do recolhimento do valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual (usualmente, denominada como diferencial de alíquotas de ICMS) é do destinatário da mercadoria (no caso, o comprador das mercadorias).

10. Assim, nos termos do inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988), com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 87, de 16 de abril de 2015, a consultante só pode estar se referindo às vendas destinadas a consumidor final contribuinte do imposto (destacou-se):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993)

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993)

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993)

[...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado

destinatário e a alíquota interestadual;(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 87, de 2015)

a) (revogada);(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 87, de 2015)

b) (revogada);(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 87, de 2015)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída;(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 87, de 2015)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;(Incluído pela Emenda Constitucional n.º 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;(Incluído pela Emenda Constitucional n.º 87, de 2015)

[...]

11. Se as mercadorias negociadas pela consulente são destinadas a consumidores finais estabelecidos em outro Estado, que são contribuintes do ICMS e que são os responsáveis pelo recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS, e se ela recolhe esses valores em nome do comprador/destinatário, o reembolso correspondente é referente a uma obrigação de terceiros, de forma que ele não configura receita bruta, nem integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados na sistemática do lucro e resultado presumidos.

12. Por fim, o § 2º do art. 208 do Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018 – Regulamento do Imposto de Renda, segundo o qual na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou do contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário”, não é aplicável ao presente caso, pois na situação posta na consulta, a obrigatoriedade de recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS é do destinatário, sendo ele também o contribuinte e responsável. No caso presente, a consulente recolhe os valores por mera liberalidade e para facilitar questões logísticas. Referido dispositivo refere-se a tributos em que o vendedor é mero depositário, como por exemplo o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Conclusão

13. Ante o exposto, soluciona-se a consulta nos seguintes termos: não configura receita bruta, nem se inclui na base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pela pessoa jurídica vendedora de mercadorias tributada com base no regime do lucro/resultado presumido o valor relativo ao ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, a ela reembolsado por liberalidade e em razão de questões logísticas e comerciais pelo comprador-destinatário, responsável pelo recolhimento quando é contribuinte do imposto por força do art. 155, § 2º, VIII, “a”, da CF/1988.

À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit/10ªRF.

[assinado digitalmente]
CELSO TOYODA
Auditor-Fiscal da RFB

[assinado digitalmente]
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

[assinado digitalmente]
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

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

[assinado digitalmente]
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotir

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 RFB - Coordenador-Geral da Cosit