



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	140 – COSIT
DATA	14 de julho de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES QUE DESTINEM MERCADORIAS, BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS, LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE FEDERADA. IMPOSSIBILIDADE DE SUA DEDUÇÃO DA RECEITA BRUTA AUFERIDA PELO REMETENTE, CONTRIBUINTE DO ICMS.

Por ausência de previsão legal, nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do ICMS, o valor referente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual, a ser recolhido pelo remetente ou pelo prestador de serviço na qualidade de contribuintes do ICMS nessas operações, não será excluído da receita bruta por estes auferida, para efeito de apuração do lucro presumido, sendo, portanto, inaplicável à espécie o disposto no § 4º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, visto que, na hipótese, o remetente e o prestador dos serviços não agem na condição de meros depositários do tributo cobrado do comprador ou contratante.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 3, DE 3 DE JANEIRO DE 2019.

Dispositivos legais: Constituição Federal, art. 155, § 2º, incisos VII e VIII; Lei Complementar nº 87, de 1996, arts. 4º, § 2º, inciso II, e 6º, alterada pela Lei Complementar nº 190, de 2022; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 4º, com redação da Lei nº 12.973, de 2014; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), arts. 208 e 591; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26 e 215; Convênio ICMS nº 93, de 2015; Convênio ICMS nº 236, de 2021.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. RESULTADO PRESUMIDO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES QUE DESTINEM

MERCADORIAS, BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS, LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE FEDERADA. IMPOSSIBILIDADE DE SUA DEDUÇÃO DA RECEITA BRUTA AUFERIDA PELO REMETENTE, CONTRIBUINTE DO ICMS.

Por ausência de previsão legal, nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do ICMS, o valor referente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual, a ser recolhido pelo remetente ou pelo prestador de serviço na qualidade de contribuintes do ICMS nessas operações, não será excluído da receita bruta por estes auferida, para efeito de apuração do resultado presumido, sendo, portanto, inaplicável à espécie o disposto no § 4º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, visto que, na hipótese, o remetente e o prestador dos serviços não agem na condição de meros depositários do tributo cobrado do comprador ou contratante.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 3, DE 3 DE JANEIRO DE 2019.

Dispositivos legais: Constituição Federal, art. 155, § 2º, incisos VII e VIII; Lei Complementar nº 87, de 1996, arts. 4º, § 2º, inciso II, e 6º, alterada pela Lei Complementar nº 190, de 2022; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 4º, com redação da Lei nº 12.973, de 2014; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), arts. 208 e 591; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26 e 215; Convênio ICMS nº 93, de 2015; Convênio ICMS nº 236, de 2021.

RELATÓRIO

Examina-se consulta interposta pela pessoa jurídica acima identificada. Primeiramente, esta explica ser tributada com base no lucro presumido, nos termos do art. 13 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

2. Em seguida, aborda o conceito de receita bruta, que é o ponto de partida da sistemática de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e salienta que aquela é ajustada por deduções, enfatizando a exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido pelo contribuinte substituto no regime de substituição tributária, e evocando, nesse sentido, o art. 12, § 1º, inciso III, e § 4º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, os arts. 15, § 4º, e 20, § 2º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o art. 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o art. 6º da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, o art. 208, § 1º, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018), os arts. 26, § 1º, 34 e 215, §§ 1º

e 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, o Parecer Normativo CST nº 77, de 23 de outubro de 1986, e a Solução de Consulta Vinculada SRRF04/Disit nº 4.047, de 17 de novembro de 2017.

3. Afirma que a Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, introduziu a figura do recolhimento do diferencial de alíquotas nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidores finais não contribuintes do ICMS, localizados em território de Estado diverso daquele em que está estabelecido o fornecedor.

4. Recorda que a citada emenda alterou o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, mantendo a antiga regra do diferencial de alíquotas já existente para as operações e prestações interestaduais destinadas a contribuintes do ICMS, tendo ampliado a incidência do mesmo recolhimento para as operações e prestações interestaduais destinadas a pessoas não contribuintes desse imposto. Sublinha que a redação do art. 155, § 2º, inciso VIII, do texto constitucional passou a atribuir ao remetente a condição de “responsável tributário” pelo recolhimento do diferencial de alíquota, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS.

5. Alude à cláusula segunda do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o qual tratava dos procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte desse imposto, localizado em outra unidade federada.

6. Acentua que os arquivos XML da Nota Fiscal Eletrônica e do Conhecimento de Transporte Eletrônico contêm campos específicos para o preenchimento de todas as parcelas que compõem o valor total do ICMS devido, quais sejam, o valor do imposto calculado pela alíquota interestadual, o imposto devido pelo diferencial de alíquotas, bem como o valor eventualmente devido pela incidência do Fecoeop [Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza], se for o caso. Observa que, assim sendo, o emitente do documento fiscal preencherá separadamente cada um dos valores de ICMS, de forma que o arquivo XML conterá a totalidade das informações relativas ao tributo.

7. Em face do exposto, extrai-se do contexto da petição consultiva que a requerente interroga se a exclusão do ICMS-Substituição Tributária prevista nos arts. 26, § 1º, 34 e 215, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, pode ser aplicada ao diferencial de alíquota a que se refere o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, alínea “b”, da Constituição Federal.

8. Enfim, presta as declarações atualmente exigidas pelo art. 14, incisos I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

9. Esse é o relatório.

FUNDAMENTOS

10. A presente consulta merece conhecimento, visto estarem preenchidos os requisitos legais de admissibilidade para tanto.

11. Adentrando no mérito dos autos, cumpre, inicialmente, transcrever estas disposições da Constituição Federal:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 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 nº 3, de 1993)

[...]

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

[...]

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 nº 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 nº 87, de 2015)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

(os grifos não constam do original)

12. Dispunha o aludido Convênio ICMS nº 93, de 2015:

Cláusula primeira. Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

Cláusula segunda. Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;
II - se prestador de serviço:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

13. Assinale-se que, posteriormente à interposição desta consulta, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento conjunto, em 2021, da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.469/DF e do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF, com repercussão geral, ambos transitados em julgado em março de 2022, declarou a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do mencionado Convênio ICMS nº 93, de 2015, por invasão de campo próprio de lei complementar federal. Eis parte da ementa da decisão proferida na ADI nº 5.469/DF, no que toca à modulação dos efeitos:

11. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste presente julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.

14. Para cumprir a exigência estabelecida pela Corte, foi editada a Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022, que altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Esta última preceitua como segue, em sua redação atual:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

[...]

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

[...]

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

(ênfase acrescentada)

15. Por seu turno, o Convênio ICMS nº 236, de 27 de dezembro de 2021, que revogou o dito Convênio ICMS nº 93, de 2015, assim estipula, em harmonia com a Lei Complementar nº 190, de 2022:

Cláusula primeira. Nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

§ 1º O remetente da mercadoria ou do bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto, é contribuinte em relação ao imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna da unidade federada de destino e interestadual - DIFAL - nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outra unidade federada.

16. Depreende-se que a alínea “b” do inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal introduziu uma hipótese de extraterritorialidade para o ICMS, atribuindo ao remetente da mercadoria localizado no Estado de origem a “responsabilidade” pelo recolhimento do diferencial de alíquota do imposto ao Estado de destino, em relação a operações interestaduais destinadas a não contribuinte do ICMS.

17. Percebe-se que, na hipótese em apreço, o termo “responsabilidade” deve ser compreendido em seu significado comum, ou seja, o que a Constituição estabelece é que o remetente tem o dever de recolher o diferencial de alíquota, na qualidade de contribuinte. Se fosse entendido que o termo “responsabilidade”, no contexto desse preceito constitucional, dissesse respeito à figura do remetente enquanto “responsável tributário”, na acepção prevista no inciso II do parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional, como equivocadamente propõe a consulente, chegar-se-ia à conclusão inadequada de que, no caso sob exame, o contribuinte do ICMS seria o destinatário não contribuinte desse imposto.

18. Por outro lado, o art. 12, § 4º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, reproduzido no art. 208, § 2º, do Decreto nº 9.580, de 2018, e no art. 26, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, impõe estas condições para que tributos não cumulativos, como o ICMS, sejam eventualmente deduzidos da receita bruta, com vistas à apuração, na espécie, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL:

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)
(sem destaques no original)

19. Com efeito, verifica-se que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o ICMS-Substituição Tributária devem ser excluídos da receita bruta, nos termos do disposto no § 4º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, como esclarece, nestes trechos, a Solução de Consulta Cosit nº 3, de 3 de janeiro de 2019, dotada de força vinculante no âmbito desta Secretaria Especial¹:

RECEITA BRUTA. IPI E ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO INCLUSÃO.

O IPI e o ICMS-Substituição Tributária não integram a Receita Bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 164, DE 25/06/2014, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 488, DE 26/09/2017.

Dispositivos Legais: art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014; Instrução Normativa RFB 1.701, de 2017, art. 2º, § 1º-A, Parecer Normativo CST nº 77, de 1986.

[...]

10. Feitas essas ressalvas preliminares quanto à eficácia da consulta e o termo final dos seus efeitos, no mérito, responde-se à primeira indagação afirmando-se que o faturamento a que se refere o art. 2º, § 1º, inciso I, da IN RFB nº 1701, de 2017, deve ser entendido como a receita bruta definida no art. 12 do DL nº 1.598, de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.937, de 2014, nos termos abaixo:

[...]

11. Quanto ao segundo questionamento, sobre a inclusão ou não do IPI e do ICMS-Substituição Tributária no conceito de faturamento, vincula-se parcialmente a presente à Solução de Consulta Cosit nº 164, de 25 de junho de 2014 e à Solução de Consulta Cosit nº 488, de 26 de setembro de 2017.

12. Como se vê pelo § 4º do art. 12 do DL nº 1.598, de 1977, os impostos não cumulativos, cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor seja mero depositário, não se incluem na receita bruta. Tal é o caso do IPI e do ICMS-Substituição Tributária. No entanto, os tributos incidentes sobre a receita bruta (caso da contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins) e os valores decorrentes de ajuste a valor presente nela se computam.

13. A primeira matéria foi enfrentada na Solução de Consulta Cosit nº 164, de 2014. Embora nela tenha se discutido a possibilidade de inclusão, na sistemática do Lucro Presumido, de empresa com receita total, no ano calendário anterior, inferior a R\$ 78.000.000,00, a fundamentação ali exposta nos permite concluir que o IPI e o ICMS Substituição Tributária, na condição de impostos não cumulativos, não integram a receita bruta definida pelo art. 12 do DL nº 1.598, de 1977.

14. Segue-se a transcrição do trecho que expressa essa conclusão:

O conceito de receita bruta total abrange, além da receita bruta, definida pelo art. 12 do DL nº 1.598, de 1977, as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Esse entendimento está consubstanciado no Manual da “DIPJ 2014 – Perguntas e Respostas”, no título “Lucro presumido” (disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2014/Capitulo_XIII_IRPJ_LucroPresumido2014.pdf>. Acesso em:14/05/2014):

¹ O inteiro teor dessa Solução de Consulta está disponível na página desta Secretaria na internet.

“006 Quais receitas deverão ser consideradas para efeito da verificação do limite de R\$78.000.000,00, em relação à receita bruta total do ano-calendário anterior?

Para efeito da verificação do limite, considera-se como receita bruta total 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, acrescidos das demais receitas, tais como, rendimentos de aplicações financeiras (renda fixa e variável), receita de locação de imóveis, descontos ativos, variações monetárias ativas, juros recebidos como remuneração do capital próprio etc. e dos ganhos de capital.

Notas:

Na receita bruta se inclui o ICMS e deverão ser excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário (exemplo: IPI).

15. Embora o texto acima não seja expresso quanto à exclusão do ICMS-Substituição Tributária na composição da receita bruta, esta pode ser inferida, na medida em que se trata de situação análoga à do IPI, expressamente excluído.

16. Com efeito, não há que se confundir o ICMS pago na condição de contribuinte, suportado efetivamente pelo vendedor, embutido no preço da venda, com o ICMS-Substituição Tributária, antecipado pelo vendedor em determinado elo da cadeia, na condição de mero depositário, em substituição ao contribuinte, quanto a fatos geradores que ocorrerão nos elos subsequentes dessa cadeia econômica.

17. A esse respeito, a Solução de Consulta Cosit nº 488, de 2017, é expressa em excluir da receita bruta o ICMS cobrado do contribuinte na condição de Substituto Tributário.

Veja-se o teor da ementa da referida Solução de Consulta:

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. (grifo nosso)

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.

18. Embora não haja referência ao IPI na ementa acima, a leitura dos fundamentos da Solução de Consulta em comento é clara quanto à não inclusão deste imposto não cumulativo na receita bruta, conforme trecho a seguir transcrito:

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.

20. Entretanto, ocorre que o diferencial de alíquota do ICMS, quando cobrado pelo remetente e pelo prestador de serviços na condição de contribuintes, como na hipótese da consulta sob exame, não se confunde com o ICMS-Substituição Tributária, visto que estes não são meros depositários do tributo.

CONCLUSÃO

21. Diante do exposto, conclui-se que, por ausência de previsão legal, nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do ICMS, o valor referente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual, a ser recolhido pelo remetente ou pelo prestador de serviço, enquanto contribuintes do ICMS nessas operações, não será excluído da receita bruta por estes auferida, para efeito de apuração do lucro e do resultado presumidos, sendo, portanto, inaplicável à espécie o disposto no § 4º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, visto que, na hipótese, o remetente e o prestador dos serviços não agem na condição de meros depositários do tributo cobrado do comprador ou contratante.

É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinatura digital

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

De acordo. À consideração do Senhor Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital

FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a solução acima e declaro-a parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 3, de 3 de janeiro de 2019, com fundamento nos arts. 29, inciso III, 31 e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Publique-se. Registre-se. Intime-se.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit