



---

## Solução de Consulta nº 106 - Cosit

**Data** 11 de abril de 2014

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

No regime de apuração não cumulativa, o valor do ICMS, incidente na aquisição, integra a base de cálculo da Cofins para fins de crédito, faz parte do custo de aquisição do bem ou serviço, nos termos do inciso II do § 3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004. A pessoa jurídica poderá descontar créditos, inclusive de ICMS, calculados com base no custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda, inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

O ICMS substituição tributária (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 uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de Cofins.

Dispositivos Legais: Art. 150 da CF/88; arts. 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996; arts. 3º e 66 da Lei nº 10.637, de 2002; art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004; Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005; Parecer Normativo CST nº 70, de 1972 (Publicado no DOU 22.03.1972); Parecer Normativo CST nº 77, de 1986 (DOU 28/10/86).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

No regime de apuração não cumulativa, o valor do ICMS, incidente na aquisição, integra a base de cálculo da PIS/Pasep para fins de crédito, faz parte do custo de aquisição do bem ou serviço. A pessoa jurídica poderá descontar créditos, inclusive de ICMS, calculados com base no custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda, inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

O ICMS substituição tributária (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 uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Art. 150 da CF/88; arts. 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996; art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002; Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005; Parecer Normativo CST nº 70, de 1972 (Publicado no DOU 22.03.1972); Parecer Normativo CST nº 77, de 1986 (DOU 28/10/86)

## Relatório

A pessoa jurídica com ramo de atividade no comércio por atacado e varejo de peças e acessórios para veículos, por intermédio de seus procuradores, formula a presente consulta indagando sobre a possibilidade de calcular créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, no regime de apuração não cumulativa, sobre a parcela correspondente ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - substituição tributária (ICMS-ST), recolhido pela consulente, quando da aquisição de mercadorias para revenda.

2. Relata que nas aquisições de mercadorias oriundas de outros estados, o ICMS é apurado na modalidade de substituição tributária e que fica responsável pelo imposto, recolhido por ocasião da entrada da mercadoria no Estado do Ceará, incidente nas operações subsequentes. Transcreve o § 5º do art 1º do Decreto do Estado do Ceará nº 27.667, de 2004, com as alterações do art. 1º do Decreto nº 30.519, de 2011, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com peças, componentes e acessórios.

3. Declara que é obrigada ao recolhimento do ICMS-ST e que fica dispensada de efetuar o destaque do ICMS-ST na Nota Fiscal de Venda dos respectivos produtos, para tanto, cita o Decreto do Estado do Ceará nº 24.569, de 1997, Regulamento do ICMS. Afirma que o ICMS-ST compõe o custo de aquisição das mercadorias e, por tal motivo, deve compor a base dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

4. Informa que o ICMS-ST é apurado e identificado pelo próprio Fisco Estadual no selo que acompanha a nota fiscal de entrada e recolhido, por meio de DAE, no código de receita 1031, e que tais operações são registradas no Sistema de Controle da Mercadoria em Trânsito – SITRAM. Transcreve o art. 446 do Decreto Estadual nº 24.567, de 1997, que trata das notas fiscais de entrada e saída de mercadorias subsequentes, cujo imposto tenha sido pago por substituição tributária, as quais serão emitidas sem o destaque do imposto.

5. Cita o § 3º do art. 20 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, o art. 65 do Regulamento do ICMS do Estado do Ceará que tratam de hipótese de vedação do aproveitamento do crédito de ICMS. Cita ainda o manual de Perguntas e Respostas

(Pergunta nº 53) e art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, para concluir que o ICMS, quando não recuperável, integra o valor de aquisição do bem ou serviço e que asseguram-lhe direitos de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na sistemática da não cumulatividade. Menciona também decisão do Supremo Tribunal Federal ao tratar de conceitos relacionados ao ICMS-ST, no julgamento das ADI nº 2.675/PE e 2.777/SP.

6. Ao final, solicita os seguintes esclarecimentos:

*a) Considerando-se a legislação federal (art. 20, § 3º da Lei Complementar nº. 87/96) e a legislação estadual (art. 645, inciso VI do Decreto Estadual nº. 24.569/97) acima expostas, que vedam o creditamento em conta gráfica do ICMS-ST pela CONSULENTE, pergunta-se: Nas operações de aquisição de peças e acessórios para veículos automotores para revenda, pela CONSULENTE, o ICMS-ST pode ser considerado imposto não recuperável?*

*b) Considerando-se as normas que tratam da matéria, sobretudo relacionadas aos conceitos insertos na legislação do Imposto de Renda, do IPI e da própria Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, pergunta-se: Os tributos não recuperáveis devem compor o custo de aquisição das mercadorias?*

*c) Pergunta-se: Os valores suportados pela CONSULENTE a título de ICMS-ST, quando da aquisição de peças e acessórios para veículos, destinados à venda, por serem não recuperáveis, podem ser caracterizados como custo de aquisição das mercadorias adquiridas para revenda?*

*d) Nesse contexto, pergunta-se: É legítimo o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS relativamente aos valores do ICMS-ST incidente quando da aquisição de peças e acessórios para veículos, destinado à venda, pela CONSULENTE? Referido creditamento é extensível para as operações ocorridas nos últimos 5 (cinco) anos?*

*e) Existe alguma orientação específica sobre a matéria consultada que a CONSULENTE precisa observar para efeito de usufruir do direito ao desconto dos créditos mencionados?*

## Fundamentos

7. As Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que instituíram a não cumulatividade na cobrança, respectivamente, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, elencaram em seus arts. 3º, as hipóteses em que o contribuinte poderá descontar, do valor apurado dessas contribuições, créditos em relação a custos, despesas e encargos. Para o caso tratado nesta consulta, importa o crédito referente a bens adquiridos para revenda:

*Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do **caput**, adquiridos no mês;

(...)

### Capítulo III

#### das DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 66. A Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editarão, no âmbito de suas respectivas competências, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei.

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004.(grifou-se)

8. Importante registrar que os normativos legais que tratam da apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, implicam redução da contribuição devida, equivalendo, portanto, a uma renúncia de receita. Assim, nos termos do que dispõe o art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), cumpre adotar a interpretação literal, no sentido de que a norma deve ser aplicada de forma restritiva, sendo vedada a extensão à hipóteses nela não previstas.

9. A Instrução Normativa (IN) SRF nº 404, de 12 de março de 2004, a qual regulamenta a cobrança da Cofins não cumulativa, traz importantes informações para o fim de aclarar o sentido da expressão “bens adquiridos para revenda”. Diz a referida Instrução Normativa:

#### Dos Créditos a Descontar

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

(...)

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e

II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços”.(grifou-se)

10. Também, a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, dispôs de forma semelhante em relação à Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa:

*PIS/Pasep Não-cumulativo*

*Cálculo do Crédito*

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I – das aquisições efetuadas no mês:*

*(...)*

*§ 3º O IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo dos bens, para efeitos do disposto no inciso I. (grifou-se)*

11. Os dispositivos em referência, ao preceituarem que determinado imposto inclui-se ou não se inclui no “custo dos bens” ou no “custo de aquisição de bens e serviços”, para efeito do cálculo dos créditos sobre bens adquiridos para revenda, deixam evidente que a legislação que regulamenta a cobrança de ambas as contribuições considera o custo de aquisição como a base de cálculo desses créditos. Assim, verifica-se claramente que o IPI incidente na operação, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens, e que o ICMS integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.

12. É importante perceber o motivo pelo qual o ICMS está incluído no valor do custo de aquisição de bens e serviços, conforme previsão expressa do art. 8º, § 3º, II da IN SRF nº 404, de 2004. Nos termos do disposto no art. 13, § 1º, I da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, o montante do ICMS integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. É o denominado cálculo “por dentro”, que faz com que o montante do imposto não possa ser dissociado do valor da mercadoria e, por essa razão, integre o seu custo de aquisição.

*Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*

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

*(...)*

*§ 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; (grifou-se)*

13. Por oportuno, traz-se à colação ementa do Parecer Normativo CST nº 70, de 10 de fevereiro de 1972 (Publicado no DOU 22.03.1972) que trata do assunto. Em que pese o fato desse normativo referir-se ao ICM, tais definições aplicam-se ao ICMS, nos termos da legislação atual:

*Nos termos da Lei, o ICM tem por base de cálculo 'o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria', integrando este valor o montante do próprio tributo; conseqüentemente este integra o preço da mercadoria ou o seu custo e dele não pode ser destacado na avaliação dos estoques, quando da apuração dos resultados. Portanto, o inventário deve ser feito sem a redução da parcela do ICM incidente nas compras, embora possa este figurar em conta destacada do ativo. É admissível a dedução como despesa da importância relativa ao ICM incidente sobre o valor agregado às mercadorias saídas ou, ainda, decorrendo da incidência de maior alíquota sobre as mesmas, porém, não recolhida em virtude do mecanismo da conta-corrente deste tributo. (grifou-se)*

14. O Parecer em questão, em consonância com a Lei Complementar nº 87, de 1996, explicita que o valor do ICM (atual ICMS) integra o custo de aquisição da mercadoria, fato esse ratificado pela legislação que disciplina a Cofins. Saliente-se que embora a informação de que o ICMS integra o valor do custo de aquisição dos bens encontre-se expressamente apenas na IN SRF nº 404, de 2003 (art. 8º, § 3º, II), não há razão para que esse entendimento não seja estendido também à Contribuição para o PIS/Pasep. Para tanto, deve-se considerar a absoluta identidade da matriz legal (art. 3º, inciso I, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003) e a similaridade geral existente entre ambas as contribuições.

15. Tem-se, portanto, que o ICMS incidente nas operações de aquisições de mercadorias, à luz da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, é considerado como custo de aquisição da mercadoria (IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 3º, II), compondo, por isso, a base de cálculo dos créditos na aquisição de bens para revenda. Feitos esses esclarecimentos, passa-se a analisar, agora, se o ICMS-ST, recolhido pela consulente na qualidade de responsável tributário, pode ser considerado também como um tributo devido na aquisição, sendo, desta forma, incorporado ao custo da mercadoria.

16. O regime de substituição tributária no caso em estudo, comércio por atacado e varejo de peças e acessórios para veículos, de que trata o Decreto do Estado do Ceará nº 27.667, de 2004, com as alterações dadas pelo Decreto nº 30.519, de 2011, tem fundamento no art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 1996, e nos Protocolos ICMS nº 36, de 24 de setembro de 2004, e 22, de 14 de março de 2008.

*Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*

*Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.*

*§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:*

*I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;*

*II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.*

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.(grifou-se)

Decreto nº 27.667, de 23 de dezembro de 2004 (Estado do Ceará)

Art. 1º Nas operações internas e nas interestaduais, com os Estados signatários dos Protocolos ICMS nºs 36/04 e 22/08, fica o estabelecimento industrial fabricante e o importador responsáveis, na condição de contribuintes substitutos, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subsequentes, com peças, componentes e acessórios, classificados nas posições da NBM/SH, relacionadas no Anexo único a este Decreto.

(...)

§ 5º. O regime de que trata este Decreto aplica-se também às operações com quaisquer mercadorias entradas para comercialização destinadas aos estabelecimentos cadastrados nas CNAEs-Fiscal abaixo relacionadas, os quais, na condição de contribuintes substitutos, ficam responsáveis pelo pagamento do ICMS incidente nas operações subsequentes:

(...)

III - 4530-7 (Comércio de peças e acessórios para veículos automotores)(grifou-se).

17. O § 7º do art. 150 da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, também prevê a responsabilidade pelo pagamento de imposto ou contribuição incidente sobre operações futuras:

Art. 150.(...)

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (grifou-se)

18. A Coordenação do Sistema de Tributação (CST) da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com o objetivo de elucidar dúvidas suscitadas sobre a inclusão ou não do ICM, inclusive o ICM referente à substituição tributária, na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Finsocial, editou o Parecer Normativo CST nº 77, de 23 de outubro de 1986. Saliente-se que o entendimento, *mutatis mutandis*, desse Parecer aplica-se a atual sistemática do ICMS. Transcreve-se, abaixo, as passagens de maior interesse ao caso:

Parecer Normativo CST nº 77, de 23 de outubro de 1986 (DOU 28/10/86)

*Objetiva-se esclarecer dúvidas suscitadas sobre a inclusão ou não do Imposto sobre Circulação de Mercadorias — ICM na base de cálculo das Contribuições*

ao PIS/PASEP e FINSOCIAL, principalmente da parcela referente à substituição tributária do referido imposto.

(...)

5.2 Através do Ato Complementar nº 27, de 08 de dezembro de 1966, foi acrescentado o parágrafo 4º ao artigo 53 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que dispõe sobre o valor tributável do ICM, para declarar que o montante desse imposto integra o valor ou o preço da operação, constituindo o respectivo destaque nos documentos fiscais mera indicação para possibilitar o crédito do adquirente. O artigo 2º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, ao definir a base de cálculo do ICM, ressaltou, no § 7º, a disposição supra.

5.3 Portanto, por disposição expressa de lei, o montante do ICM integra o valor ou o preço da operação. Considerando que a base de cálculo da Contribuição para o FINSOCIAL é a receita bruta (faturamento deduzido do IPI e IUM), excluídas desse valor somente as parcelas expressamente enunciadas na legislação, não constando entre elas o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, é evidente que também sobre a parcela concernente ao ICM, que compõe o valor total referente às operações próprias da empresa, há de incidir a Contribuição para o FINSOCIAL.

6. A Lei Complementar nº 44, de 07 de dezembro de 1983, acrescentou os parágrafos 39 e 49 ao artigo 69 e parágrafos 99 e 109 ao artigo 29 do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, para tratar do regime de substituição tributária, ficando definidos a base de cálculo, o fato gerador e o contribuinte (substituto e substituído) e concedendo competência à lei estadual para inclusão de produtos neste sistema.

6.1 - Esta sistemática, a que estão obrigados os produtores, industriais, atacadistas, ou até transportadores de diversos produtos quando da venda a atacadistas ou comerciantes varejistas, atribui ao remetente a responsabilidade de reter e recolher o imposto incidente sobre as operações subsequentes, realizadas com as referidas mercadorias, na qualidade de contribuinte substituto.

6.2 - O ICM referente à substituição tributária é destacado na Nota-Fiscal de venda do contribuinte substituto e cobrado do destinatário, porém, constitui uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

7. Os atacadistas ou comerciantes varejistas, ao efetuarem a venda dos produtos, cujo ICM tenha sido retido pelo contribuinte substituto, não destacarão na Nota-Fiscal a parcela referente ao imposto retido, mas no preço de venda dessas mercadorias, efetivamente estará contido tal imposto, devendo ser considerado como base de cálculo para as Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL, desses contribuintes, o valor total da operação.

7.1 - Portanto, não integra a base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e ao FINSOCIAL do contribuinte substituto, a parcela do ICM referente ao regime de substituição tributária, porque aquele valor será computado na base de cálculo daquelas contribuições quando recolhidas pelo contribuinte substituído.”  
(grifou-se)

19. Em consonância com o entendimento já antes exposto, infere-se, à vista do Parecer Normativo CST nº 77, de 1996, que o ICM (atual ICMS) integra o valor ou o preço da operação, constituindo o respectivo destaque nos documentos fiscais mera indicação para possibilitar o

crédito do adquirente. Também preceitua, o citado normativo, que o ICM substituição tributária (atual ICMS-ST) não constitui tributo na aquisição de mercadoria, haja vista que esse imposto representa uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído. Em outras palavras, o ICMS-ST recolhido antecipadamente pelo substituto, que no caso concreto confunde-se com a figura do substituído, não pode compor o custo de aquisição da mercadoria, pois esse valor, embutido no montante pago pela adquirente, corresponde exatamente ao valor do imposto que a substituída deixará de recolher aos cofres estaduais no instante em que efetuar a operação de venda. Imaginar o contrário, seria admitir a possibilidade de apuração de crédito sobre o imposto devido pela substituída e recolhido antecipadamente.

20. Fica evidente que o ICMS substituição tributária, instituído quer através de convênio entre os estados, quer pela legislação interna de cada ente federado, tem caráter de um imposto pago antecipadamente, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Por esta forma, o ICMS-ST, no caso de haver sido recolhido pela substituída na condição de responsável tributária, compõe a base de cálculo da contribuição devida no momento em que ocorrer a operação de venda. Frise-se, o imposto recolhido nesta modalidade não compõe o custo de aquisição da mercadoria.

21. No tocante à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa, nos termos da legislação de regência, não existe a possibilidade de se calcular créditos sobre a parcela de ICMS substituição tributária, recolhido pela consulente por força do Decreto do Estado do Ceará nº 27.667, de 2004, com as alterações dadas pelo Decreto nº 30.519, de 2011, haja vista que o ICMS-ST não constitui tributo devido na aquisição da mercadoria para revenda, mas de um imposto que o adquirente deveria recolher quando da saída da mercadoria e não o faz, porque foi substituído na operação.

22. Por óbvio, o contribuinte não pode se creditar de uma parcela que integra o seu faturamento, já que sobre faturamento, há pagamento de contribuição e não desconto de crédito, os quais incidem sobre custos, despesas ou encargos. O contrário implicaria ausência de tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins sobre o ICMS-ST. Se simultaneamente à inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do contribuinte substituído, fosse permitido que o mesmo ICMS-ST compusesse a base para cálculo dos créditos, seria aritmeticamente equivalente a não tributar a parte do faturamento a que se refere o ICMS-ST.

23. Ressalte-se que o entendimento aqui esposado coaduna-se com aquele trazido pela Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, a qual dispôs sobre a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os produtos que menciona. Ao tratar dos créditos decorrentes de aquisições, seu art. 26 estabeleceu que o ICMS-ST não integra o custo de aquisição de bens:

*Art. 26. Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, a pessoa jurídica pode descontar, do valor das contribuições decorrente de suas vendas, créditos relativos a:*

(...)

*§ 6º Para efeitos deste artigo:*

*I - o IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo dos bens; e*

II - o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, não integra o custo dos bens ou serviços.

## Conclusão

24. Em vista do exposto acima, conclui-se que:

a) no caso de bens adquiridos para revenda, poderá a pessoa jurídica calcular créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, sobre a parcela do ICMS incidente na aquisição dessas mercadorias, nos termos do que dispõe a legislação de regência dessas contribuições, Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003, disciplinadas, respectivamente, pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004. O ICMS integra o preço da mercadoria, não podendo, portanto, ser dissociado desse e como tal, compõe o custo de aquisição do bem (IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 3º, II), compondo, por isso, a base de cálculo dos créditos na aquisição de bens para revenda.

b) sobre o valor do ICMS substituição tributária (ICMS-ST), recolhido pela consulente nas operações interestaduais de aquisições de peças e acessórios para veículos automotores, por força do Decreto do Estado do Ceará nº 27.667, de 2004, com as alterações dadas pelo Decreto nº 30.519, de 2011, não existe a possibilidade de se calcular créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sujeitas ao regime de apuração não cumulativa. O ICMS-ST não constitui tributo devido na aquisição, não faz parte do custo de aquisição, corresponde, sim, ao imposto pago de forma antecipada, cujo fato gerador deva ocorrer em operações de vendas futuras.

À consideração da chefia da Divisão de Tributação (Disit).

*assinado digitalmente*

FRANCISCO RICARDO GOUVEIA COUTINHO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior (Cotex).

*assinado digitalmente*

JOÃO CARLOS DIÓGENES DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit03

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

*assinado digitalmente*

JOÃO HAMILTON RECH  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN 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