



---

**Solução de Consulta nº 6.012 - SRRF06/Disit**

**Data** 31 de março de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

BASE DE CÁLCULO. CUMULATIVIDADE. ICMS. EXCLUSÃO. OPERAÇÕES INTERNAS. IMPOSSIBILIDADE. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE DECISÃO DEFINITIVA DE MÉRITO.

O ICMS devido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte do imposto (em virtude de operações ou prestações próprias) compõe o seu faturamento, não havendo previsão legal que possibilite a sua exclusão da base de cálculo cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep devida nas operações realizadas no mercado interno.

A edição de ato declaratório pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, sobre matéria objeto de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, vincula a Administração tributária, sendo vedado à Secretaria da Receita Federal do Brasil a constituição dos respectivos créditos tributários. Entretanto, inexistente ato declaratório que trate sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente nas operações internas. A matéria, atualmente objeto de Ação Declaratória de Constitucionalidade, encontra-se aguardando decisão definitiva de mérito, que seja vinculante para a Administração Pública.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 137, DE 16 DE FEVEREIRO DE 2017.**

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 87/1996, art. 13; Lei nº 5.172/1966, art. 111; Lei nº 8.981/1995, art. 31; Lei nº 9.718/1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.522/2002, art. 19; Decreto-Lei nº 406/1968, art. 2º; Parecer Normativo CST nº 77/1986, e Convênio ICM nº 66/1988, art. 2º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

BASE DE CÁLCULO. CUMULATIVIDADE. ICMS. EXCLUSÃO. OPERAÇÕES INTERNAS. IMPOSSIBILIDADE. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE DECISÃO DEFINITIVA DE MÉRITO.

O ICMS devido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte do imposto (em virtude de operações ou prestações próprias) compõe o seu faturamento, não havendo previsão legal que possibilite a sua exclusão da base de cálculo cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep devida nas operações realizadas no mercado interno.

A edição de ato declaratório pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 19, II, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, sobre matéria objeto de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, vincula a Administração tributária, sendo vedado à Secretaria da Receita Federal do Brasil a constituição dos respectivos créditos tributários. Entretanto, inexistente ato declaratório que trate sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente nas operações internas. A matéria, atualmente objeto de Ação Declaratória de Constitucionalidade, encontra-se aguardando decisão definitiva de mérito, que seja vinculante para a Administração Pública.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 137, DE 16 DE FEVEREIRO DE 2017.

**Dispositivos Legais:** Lei Complementar n.º 87/1996, art. 13; Lei n.º 5.172/1966, art. 111; Lei n.º 8.981/1995, art. 31; Lei n.º 9.718/1998, arts. 2.º e 3.º; Lei n.º 10.522/2002, art. 19; Decreto-Lei n.º 406/1968, art. 2.º; Parecer Normativo CST n.º 77/1986, e Convênio ICM n.º 66/1988, art. 2.º.

**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

A pessoa jurídica acima identificada, que informa dedicar-se ao *comércio atacadista de componentes eletrônicos e equipamentos de telefonia e comunicação*, apresenta consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal com a seguinte indagação:

*Qual o entendimento deste órgão acerca do direito da consulente de não mais incluir o ICMS na base de cálculo para recolhimento do PIS e da COFINS, conforme vigência da Lei Complementar 70/91, artigo 2º, § único, 'a' e 'b', Lei Complementar 087/96, artigos 1º, 2, 8 e 13, Lei 5172, artigos 110 e 166 e das Leis n.º 9.715/98, art. 3º § único e 9.718/98, artigo 3º, § 2º, incisos I a VI e § 5º, bem como no período de vigência das Leis n.º 10.637/02, artigo 1º, §§ 1º, 2º e 3º, incisos I a V e 10.833/03, artigo 1º, §§ 1º, 2º e 3º, incisos I a VI, por ofensa direta aos Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade (art. 5º, LIV da CF/88), e aos arts. 195, I, 'b' (conceito de "faturamento" e "receita") e 145, § 1º da CF/88 (Capacidade Contributiva).*

(destaque do original)

2. Em tempo, registre-se que pesquisa realizada no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) revelou que a consulente está sujeita ao regime do lucro presumido e, conseqüentemente, apura a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins de forma cumulativa.

## Fundamentos

3. A Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil examinou a matéria que é objeto da presente consulta na Solução de Consulta Cosit n.º 137, de 16 de fevereiro de 2017, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União de 22.03.2017 e cujo inteiro teor encontra-se disponível na página mantida pela RFB na internet.

4. 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 137/2017, cujos fundamentos são reproduzidos a seguir:

(...)

11 Através desta consulta, a consulente pretende esclarecer se está autorizada a excluir o ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações internas, haja vista a declaração de inconstitucionalidade dessa inclusão nas operações de importação.

12 Conforme exposto na inicial, o tema da consulta guarda relação com os arts. 2º e 3º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998 (dispositivos que tratam da apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins):

*Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001)*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001) (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência)*

*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei n.º 11.941, de 2009)*

*§ 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; (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência)*

*II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da*

---

*avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001) (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência)*

*IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente. (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência)*

*V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei n.º 11.945, de 2009). (Produção de efeitos). (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência)*

13 Como se pode observar, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração cumulativa, é o faturamento, o qual corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

14 Torna-se oportuno mencionar que o antigo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) foi inicialmente regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, que revogou e substituiu os artigos. 52 a 58 do vigente Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

15 O § 7º do art. 2º do citado decreto-lei determinava que o montante do ICM integrava a sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque do imposto mera indicação para fins de controle.

16 A Constituição Federal de 1988 introduziu novas incidências àquele tributo, e passou a denominá-lo de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o qual foi regulamentado pelo Convênio ICM n.º 66, de 14 de dezembro de 1988, e pela Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996.

17 Entretanto, o inciso I do § 1º do art. 13 da referida lei complementar manteve as mesmas disposições do § 7º do art. 2º do Decreto-Lei n.º 406, de 1968. Tal norma prevê que o ICMS deve ser embutido no preço total da operação ("por dentro"), e não destacado e adicionado ao preço ("por fora"), ou seja, caracteriza o ICMS como um imposto indireto, cujo encargo é transferido ao consumidor, cobrado "por dentro" do preço.

18 Consequentemente, o ICMS, por ser cobrado "por dentro", integrando o custo do bem ou serviço vendido, compõe o faturamento da empresa para efeito de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apuradas tanto na sistemática cumulativa quanto na não cumulativa.

19 Neste ponto, convém transcrever o entendimento da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) - atual Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) - dado no Parecer Normativo CST n.º 77, de 23 de outubro de 1986:

*O ICM referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento. Sendo um imposto incidente*

---

*sobre vendas, deve compor a receita bruta para efeito de base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL. Entretanto, o ICM referente à substituição tributária não integra a base de cálculo do contribuinte substituto no tocante às suas Contribuições para o PIS/PASEP e FINSOCIAL, por constituir uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.*

20 Portanto, não resta dúvida de que o valor do ICMS compõe o preço da mercadoria e, conseqüentemente, o faturamento da empresa, exceto quando o ICMS for cobrado do vendedor de bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário, por se tratar, nesse caso, de uma mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído.

21 Outrossim, considerando o conceito de receita bruta presente na legislação tributária, não há dúvidas acerca da inclusão do ICMS na mesma. Abaixo, transcreve-se o dispositivo legal de interesse:

**Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro 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. (Grifo nosso)*

22 Cumpre, aqui, mencionar o princípio da interpretação literal, prevista no art. 111 da Lei n.º 5.172, de 1966 - CTN -, para os casos onde a legislação tributária disponha sobre exclusão do crédito tributário.

23 Nesse sentido, tendo em vista que as exclusões da receita bruta, objeto principal desta consulta, implicam redução do crédito tributário, não se pode estender as respectivas normas, no presente caso aquela prevista no § 2º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, às hipóteses nelas não previstas.

24 Por conseguinte, considerando a legislação tributária ora em vigor, pode-se concluir:

a) o ICMS compõe a receita bruta e, por conseguinte, o faturamento;

b) não existe previsão para a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

25 A Coordenação Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta n.º 104, de 27 de janeiro de 2017, manifestou-se sobre o tema, exarando entendimento de que o ICMS devido 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 no regime de apuração não cumulativa, o que corrobora com a conclusão aqui elaborada:

*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.*

*Dispositivos Legais: Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, art. 13, § 1º, inciso I, e art. 8º; Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 3º, § 2º, inciso I; Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º, § 3º; Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º, § 3º; Decreto n.º 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 23, inciso IV; Parecer Normativo CST n.º 77, de 23 de outubro de 1986.*

(...)

*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).*

26 Ademais, não prospera a argumentação de que a fundamentação utilizada pelo STF para a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as operações de importação de bens e serviços, deve ser aplicada também para justificar a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes nas operações internas, e de que esse tem sido o direcionamento daquele órgão nas ações ainda pendentes de julgamento final.

27 Releva mencionar que a matéria, objeto de controle concentrado ainda não transitou em julgado, como bem observou a requerente.

28 É certo que a edição de ato declaratório pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 19, II, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, sobre matéria objeto de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, vincula a Administração tributária, sendo vedado à Secretaria da Receita Federal do Brasil a constituição dos respectivos créditos tributários. Assunto esse tratado no Parecer/PGFN/CDA/CRJ N.º 396, de 11 de março de 2013, mencionado pela interessada na inicial.

29 Entretanto, inexistente o citado ato declaratório que trate da matéria ora em questão, a qual continua aguardando decisão definitiva de mérito que seja vinculante para a Administração Pública. (...)

## Conclusão

5. Diante do exposto, conclui-se que:

a) o ICMS devido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte do imposto (em virtude de operações ou prestações próprias) compõe o seu faturamento, não havendo previsão legal que possibilite a sua exclusão da base de cálculo cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas nas operações realizadas no mercado interno; e

b) a edição de ato declaratório pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, sobre matéria objeto de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, vincula a Administração tributária, sendo vedado à Secretaria da Receita Federal do Brasil a constituição dos respectivos créditos tributários. Entretanto, inexistente ato declaratório que trate sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes nas operações internas. A matéria, atualmente objeto de Ação Declaratória de Constitucionalidade, encontra-se aguardando decisão definitiva de mérito, que seja vinculante para a Administração Pública.

Encaminhe-se à 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 137, de 16 de fevereiro 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 ao consulente.

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