



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	311 – COSIT
DATA	15 de dezembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

BEBIDAS FRIAS. EXCLUSÃO DE ICMS.

Em face da decisão vinculante do STF no RE nº 574.706 e, no caso de existência de ação judicial protocolada até 15 de março de 2017, é possível a apuração de direito creditório a partir da exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep paga sobre as receitas referentes a saídas de bebidas frias ocorridas após a vigência da Lei nº 13.097, de 2015, que extinguiu a sistemática de tributação monofásica para esta espécie de produto.

Antes da vigência da Lei nº 13.097, de 2015, as saídas de bebidas frias de estabelecimento comercial atacadista estavam sujeitas ao regime de tributação monofásica, razão pela qual, tais saídas não integravam a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, nem se sujeitavam ao pagamento da referida contribuição (alíquota zero). Em tais circunstâncias, resulta impossível a apuração de direito creditório por exclusão de ICMS da base de cálculo (inexistente) da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos legais: Lei nº 10637, de 2002, artigo 1º, § 3º, inciso I, Lei nº 10.522, de 2002, artigo 19, caput, e inciso VI, "a", c/c artigo 19-A, III, e § 1º; STF RE nº 574.706, Parecer SEI nº 14.483/ME, de 28 de setembro de 2021.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

BEBIDAS FRIAS. EXCLUSÃO DE ICMS.

Em face da decisão vinculante do STF no RE nº 574.706 e, no caso de existência de ação judicial protocolada até 15 de março de 2017, é possível a apuração de direito creditório a partir da exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins paga sobre as receitas referentes a saídas de bebidas frias ocorridas após a vigência da Lei nº 13.097, de 2015, que extinguiu a sistemática de tributação monofásica para esta espécie de produto.

Antes da vigência da Lei nº 13.097, de 2015, as saídas de bebidas frias de estabelecimento comercial atacadista estavam sujeitas ao regime de tributação monofásica, razão pela qual, tais saídas não integravam a base de cálculo da Cofins, nem se sujeitavam ao pagamento da referida contribuição (alíquota zero). Em tais circunstâncias, resulta impossível a apuração de direito creditório por exclusão de ICMS da base de cálculo (inexistente) da Cofins.

Dispositivos legais: Lei nº 10833, de 2003, artigo 1º, § 3º, inciso I; Lei nº 10.522, de 2002, artigo 19, caput, e inciso VI, "a", c/c artigo 19-A, III, e § 1º; STF RE nº 574.706, Parecer SEI nº 14.483/ME, de 28 de setembro de 2021.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre interpretação da legislação tributária, dirigida à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, a ser apreciada segundo o rito da Instrução Normativa RFB nº 2058, de 9 de dezembro de 2021.

2. A Consulente, que se dedica-se ao comércio atacadista de bebidas frias, informa que ajuizou **mandado de segurança** postulando o direito de excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, transitado em julgado em seu favor em 24 de maio de 2021.
3. Informa que, dirimidas pelo Supremo Tribunal Federal as questões objeto dos Embargos de Declaração opostos pela União no RE nº 574.706, notadamente no que toca à definição de qual ICMS a ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, almeja habilitar seu crédito junto à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), para fins de compensação tributária.
4. Relata que, no entanto, ainda restam dúvidas em relação à apuração dos seus créditos, tendo em vista peculiaridades inerentes à sistemática de tributação de bebidas frias, objeto de suas atividades comerciais.
5. Explica que, com a vigência do artigo 14 da Lei nº 13.097, de 2015, o regime de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as bebidas frias não mais se sujeita à tributação monofásica, de modo que as receitas obtidas enquanto distribuidor atacadista dos referidos produtos passaram a sujeitar-se à incidência das referidas contribuições a partir de então.
6. Sobre essa incidência plurifásica, vigente após o advento da Lei nº 13.097, de 2015, entende inexistir dúvida em relação ao direito creditório decorrente da exclusão do ICMS das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.
7. A dúvida da Consulente diz respeito à possibilidade dessa exclusão e a consequente geração de direito creditório da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, mesmo no período em

que a incidência era monofásica, nos termos da Lei nº 10.833, de 2003, em que as vendas da Consulente estavam sujeitas à alíquota zero das referidas contribuições.

8. A esse respeito, argumenta que, em sendo o regime monofásico mero deslocamento do momento em que opera a tributação, por preferir o legislador por questões de política tributária concentrar a cobrança das contribuições junto ao importador e ao produtor, não se pode afirmar que a Consulente deixou de pagar PIS e Cofins sobre a revenda das bebidas.

9. Nesse sentido, adita o argumento de que, mesmo com a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à alíquota zero, indubitavelmente suportou o ônus tributário da operação, eis que, ao adquirir o produto, o fabricante ou importador logicamente majorou o seu valor em virtude da submissão deles ao regime monofásico das contribuições sociais.

10. Ao final, apresenta os seguintes questionamentos:

i) está correto o entendimento do Consulente de que é possível a apuração do citado direito creditório, considerados os demais requisitos legais, em relação ao PIS/COFINS pagos sobre as receitas obtidas após a vigência da Lei nº 13.097/2015, a qual encerrou o regime de tributação monofásica em relação às bebidas frias?

ii) ainda que considerado o regime de tributação por alíquotas concentradas previsto na Lei nº 10.833/2003, e tendo em vista que o Consulente suportou o ônus das contribuições sociais incidentes concentradamente junto ao importador e ao fabricante, é também possível a apuração do crédito alusivo à exclusão do ICMS no PIS/COFINS também nos períodos anteriores à vigência da citada Lei nº 13.097/2014?

FUNDAMENTOS

11. A solução de consulta, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, visa esclarecer dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, esclarecendo ambiguidade ou obscuridade acaso existentes, e configura orientação oficial da RFB.

12. Seu âmbito de aplicação é restrito à solução de questões acerca da legislação tributária federal que possuam natureza interpretativa, desse modo, não se presta a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

13. Cabe ainda ressaltar que este feito merece conhecimento, de vez que preenche os requisitos legais de admissibilidade, conforme a referida Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

14. No presente caso, a Consulta trata de dúvidas sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, especialmente na situação em que a tributação se dá no regime monofásico.

15. A questão da exclusão do ICMS da Base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi objeto de decisão pelo STF no RE nº 574.706, transitada em julgado em 9 de setembro de 2021, com efeito de repercussão geral (tema 69). Na referida decisão, a Suprema Corte assentou o entendimento de que:

- i) o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;
- ii) os efeitos dessa decisão devem se dar após 15 de março de 2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até essa data; e
- iii) o ICMS que não compõe a Base de cálculo das contribuições da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o destacado nas notas fiscais.

16. Preliminarmente, importante registrar que os efeitos da decisão do STF no RE nº 574.706 não retroagem para alcançar fatos geradores anteriores à data do julgamento (15/03/2021), uma vez que modulada para produzir efeitos *ex nunc* (doravante).

17. Assim, os efeitos da decisão do STF em causa não alcançariam os fatos geradores relativos ao regime monofásico aplicável às bebidas frias, que foi extinto com o advento do artigo 14 da Lei nº 13.097, de 2015. A decisão do STF ressalva, contudo, sua aplicação às ações judiciais e administrativas protocoladas anteriormente à 15 de março de 2017, caso narrado pela Consulente.

18. Feita essa ressalva, passa-se ao mérito do questionamento.

19. No que diz respeito à primeira indagação, a própria Consulente afirma não haver dúvidas sobre a possibilidade de apuração de direito creditório de pagamento a maior da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para os fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei nº 13.097, de 2015, vale dizer, após extinto o regime monofásico para as bebidas frias.

20. Com efeito, após a extinção do regime de tributação monofásica de bebidas frias, a Consulente passou a estar obrigada ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins às alíquotas próprias (até então sujeita à alíquota zero), tendo supostamente efetuado os respectivos pagamentos sobre uma base de cálculo que veio a ser considerada maior que a devida, por decisão vinculante do STF. Com isso restou caracterizado, em tese, o pagamento de tributo a maior, passível de restituição/compensação.

21. Portanto, está correto o entendimento da Consulente de que é possível a apuração de direito creditório, considerados os demais requisitos legais, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins pagos sobre as receitas obtidas após a vigência da Lei nº 13.097, de 2015, a qual encerrou o regime de tributação monofásica em relação às bebidas frias.

22. O entendimento vinculante do STF pela exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi objeto do Parecer SEI nº 14.483/ME, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, de 28 de setembro de 2021, publicado em 29 de setembro de 2021, com efeito vinculante no âmbito da Administração Tributária, exarado com base no artigo 19, caput, e inciso VI, "a", c/c artigo 19-A, III, e § 1º da Lei nº 10.522, de 2002.

23. A segunda indagação diz respeito à possibilidade da exclusão de ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins nas vendas realizadas no regime monofásico, isto é, antes da vigência da Lei nº 13.097, de 2015, mesmo estando, à época, sujeitas à alíquota zero.

24. A tributação monofásica consiste em um regime de tributação em que o recolhimento de tributos é feito na fase inicial da cadeia econômica do bem, nas vendas realizadas pela indústria ou importador, ficando as etapas subsequentes sujeitas à alíquota zero. Em consequência, tanto o distribuidor (atacadista), quanto o revendedor (varejista), não estão sujeitos ao tributo nas suas vendas, uma vez que já recolhido antecipadamente na indústria ou no importador.

25. Por sua vez, o § 3º, inciso I, do artigo 1º das Leis nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep) e nº 10.833, de 2003 (Cofins) preconiza que não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as receitas decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero. Veja abaixo o texto do dispositivo em comento relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, com igual teor em relação à Cofins.

Lei 10637, de 2002.

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica 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. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) § 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

26. Como se vê, de acordo com o comando legal acima transcrito, as vendas realizadas pelo atacadista, relativamente aos produtos sujeitos à tributação monofásica, não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, porquanto sujeitas à alíquota zero. Assim, nessas vendas, não há que se falar ICMS embutido em base de cálculo, já que base de cálculo tributável não há.

27. Registre-se também que nessas saídas inexistente pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, do que resulta materialmente impossível a geração de indébito tributário. De acordo com o artigo 65, inciso I, do CTN, a condição material para geração de indébito tributário e

a consequente restituição ou compensação de tributo é o **pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido.**

CTN

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

28. É certo que na saída do produto da indústria ou do importador, no regime monofásico, os preços cobrados do atacadista encontram-se onerados em razão das alíquotas majoradas da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins incidentes de forma concentrada nessas saídas. Contudo, esse ônus suportado pelo atacadista não tem natureza de tributo, mas de preço, compondo uma relação de mercado, de modo que não há que se falar em tributo pago a maior.

29. Vale registrar que o ônus tributário suportado pelo atacadista é obviamente repassado para o varejista e deste para o consumidor final, tratando esse efeito de mera repercussão econômica da incidência tributária, característica da tributação indireta.

30. Na sistemática monofásica, a relação tributária dá-se somente entre o Fisco e a indústria ou o importador. Os integrantes dos elos seguintes da cadeia econômica do produto (atacadista e varejista) não têm qualquer responsabilidade pelos tributos devidos concentradamente no início da cadeia. Deste modo, não podem reivindicar tributo eventualmente pago a maior pela indústria ou importador, estes sim, com legitimidade para a formular pedido de restituição ou compensação, na condição de contribuintes formais, no caso de pagamento indevido ou a maior.

31. A questão de como a indústria ou importador podem indenizar o atacadista pelos tributos pagos a maior, embutidos no preço, quando estes vêm a ser restituídos ou compensados, diz respeito à relação de natureza civil privada entre fornecedor e cliente, que foge ao âmbito do Direito Tributário.

CONCLUSÃO

32. Isso posto, conclui-se que:

32.1. em face da decisão vinculante do STF no RE nº 574.706 e, no caso de existência de ação judicial protocolada até 15 de março de 2017, é possível a apuração de direito creditório a partir da exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins pagas sobre as receitas referentes a saídas de bebidas frias ocorridas após a vigência da Lei nº 13.097, de 2015, que extinguiu a sistemática de tributação monofásica para esta espécie de produto;

32.2. antes da vigência da Lei nº 13.097, de 2015, as saídas de bebidas frias de estabelecimento comercial atacadista estavam sujeitas ao regime de tributação monofásica, razão pela qual, tais saídas não integravam as bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nem se sujeitavam ao pagamento das referidas contribuições (alíquota zero). Em tais circunstâncias, resulta impossível a apuração de direito creditório por exclusão de ICMS das bases de cálculo (inexistentes) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Assinado digitalmente

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

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