



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

56 – COSIT

DATA

26 de março de 2025

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO.
DISTINÇÃO.

As alterações promovidas pela Lei nº 14.592, de 2023, relativas à exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins, não se aplicam à retenção prevista no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 129, DE 15 DE MAIO DE 2024.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 64; Lei nº 10.833, de 2003, art. 34; e Lei nº 14.592, de 2023, art. 7º.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO.
DISTINÇÃO.

As alterações promovidas pela Lei nº 14.592, de 2023, relativas à exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, não se aplicam à retenção prevista no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 129, DE 15 DE MAIO DE 2024.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 64; Lei nº 10.833, de 2003, art. 34; e Lei nº 14.592, de 2023, art. 6º.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica interessada, autarquia federal, formulou consulta sobre a interpretação da legislação tributária a respeito da retenção de tributos prevista no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012.

2. Destaca a alteração promovida pela Lei nº 14.592, de 30 de maio de 2023, que excluiu da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas referentes ao valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incidente sobre a operação.

3. Desse modo, alega ter dúvidas sobre a base de cálculo das retenções efetuadas pelo substituto tributário, relativamente à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, nos casos em que conste o valor correspondente ao ICMS no documento fiscal.

4. Indaga se os conceitos de “isenção” e “não incidência” previstos no § 3º do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, referir-se-iam apenas à hipótese de não aplicação integral de um ou mais tributos, ou também de não aplicação parcial, como no caso em tela, em que a “isenção” ou a “não incidência” da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep se dá sobre o valor da base de cálculo correspondente ao ICMS incidente sobre a operação.

5. Alega dúvida se as alterações promovidas pela Lei nº 14.592, de 2023, nas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativas à exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, aplicar-se-iam às obrigações do substituto tributário ou apenas aos contribuintes finais nas apurações e ajustes de suas obrigações tributárias próprias. E, caso seja aplicável ao substituto tributário a dedução do ICMS, e se haveria a obrigação de o contribuinte apresentar tal informação no documento fiscal, inclusive com o embasamento legal, à vista do § 5º do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012.

6. Ao fim, formulou os seguintes questionamentos:

1) Aplica-se, nas retenções efetuadas pelo substituto tributário a que se refere a IN RFB nº 1.234/2012, o disposto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, alteradas pela Lei nº 14.592/2023, relativamente à dedução da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins pelo valor do ICMS que tenha incidido sobre a operação?

2) Caso entenda-se afirmativo o questionamento acima, trata-se de situação de isenção ou não incidência prevista na IN RFB nº 1.234/2012? Se afirmativo, deve o contribuinte sempre apresentar tal informação no documento fiscal, inclusive o embasamento legal, sob pena de sofrerem a retenção pelo valor integral do documento fiscal?

FUNDAMENTOS

7. A consulta sobre a interpretação da legislação tributária é atualmente disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. De acordo com o seu art. 33, as soluções de consulta proferidas pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) têm efeito vinculante no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Assim, entende-se, adotando-se a regra de hermenêutica jurídica segundo a qual onde há o mesmo fundamento haverá o mesmo direito (*ubi eadem ratio ibi idem jus*), que a RFB já se manifestou sobre o tema objeto desta consulta, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 129, de 15 de maio de 2024, cujos trechos relevantes são transcritos a seguir.

(...)

FUNDAMENTOS

(...)

14. Na presente consulta, a interessada, pessoa jurídica sujeita à tributação pelo IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, afirma que o ICMS-ST não integra a receita bruta das pessoas jurídicas, de que trata o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e alega que, em razão disso, na hipótese de pagamento efetuado por sociedade de economia mista integrante da administração pública federal em contrapartida do fornecimento de energia elétrica em operação sujeita à substituição tributária do ICMS, o mencionado ICMS-ST deveria ser excluído das bases de cálculo das retenções tributárias previstas no art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003.

15. Inicialmente, convém transcrever os dispositivos legais citados pela consulente:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

(...)

§ 3º O valor do imposto e das contribuições sociais retido será considerado como antecipação do que for devido pela contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições.

(...)

§ 5º O imposto de renda a ser retido será determinado mediante a aplicação da alíquota de quinze por cento sobre o resultado da

multiplicação do valor a ser pago pelo percentual de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicável à espécie de receita correspondente ao tipo de bem fornecido ou de serviço prestado.

§ 6º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota de um por cento, sobre o montante a ser pago.

§ 7º O valor da contribuição para a seguridade social - COFINS, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.

§ 8º O valor da contribuição para o PIS/PASEP, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 34. Ficam obrigadas a efetuar as retenções na fonte do imposto de renda, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, a que se refere o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as seguintes entidades da administração pública federal:

I - empresas públicas;

II - sociedades de economia mista; e

III - demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.

(...)

Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada 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)

(...)

16. O exame dos excertos transcritos no item anterior revela que as bases de cálculo das retenções tributárias previstas no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003, referem-se à determinação dos montantes dos tributos a serem retidos, e não à determinação dos montantes dos tributos pagos ao final do respectivo período de apuração, cujo cálculo inclui a receita bruta, entre outros valores. Conforme previsto no § 3º do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, o montante do imposto e das contribuições sociais retidos será considerado “antecipação do que for devido pela contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições”, não se confundindo com o montante do respectivo tributo devido ao final do seu período de apuração.

17. O montante do tributo retido e o montante do tributo devido (cujo cálculo é feito a partir da receita bruta) são grandezas distintas, que não se confundem. Enquanto o primeiro se refere ao valor do pagamento, sendo irrelevante as classificações contábeis dos itens que o compõem, o segundo é apurado a partir da receita bruta, que abrange apenas os itens determinados pelo art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

(...)

19. Dessa forma, mesmo que não integre o valor da receita bruta, o ICMS-ST integra a base de cálculo das retenções de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins previstas no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

21. Sendo assim, é forçoso concluir que é vedada a exclusão do ICMS-ST na determinação dos valores das retenções de Imposto de Renda, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins previstas no art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003. (grifos do original)

8. Na consulta que ensejou a solução transcrita acima, argumentou-se que o ICMS destacado a título de substituição tributária (ICMS-ST), por não integrar a receita bruta, deveria ser excluído da base de cálculo da retenção efetuada na hipótese de pagamento efetuado por sociedade de economia mista integrante da administração pública federal. Todavia, o entendimento da RFB fundamentou-se no sentido de que a retenção efetuada pelo responsável é distinta da obrigação do contribuinte de pagar o tributo devido, concluindo-se pela vedação da exclusão do ICMS-ST da base de cálculo das retenções de que trata o art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003.

9. No presente caso, foi questionado se as alterações promovidas pela Lei nº 14.592, de 2023, também se aplicariam ao substituto tributário na hipótese de retenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Transcrevem-se, a seguir, os arts. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, alterados por aquela Lei.

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro 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)

(...)

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

(...)

XIV - relativas ao valor do ICMS que tenha incidido sobre a operação. (Incluído pela Lei nº 14.592, de 2023)

(...)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, 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)

(...)

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

(...)

XIII - relativas ao valor do ICMS que tenha incidido sobre a operação. (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023) (grifou-se)

10. Conforme destacado acima, foi dada nova redação aos incisos XIV e XIII do § 3º do art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, para excluir os valores relativos ao ICMS da base de cálculo das referidas contribuições.

11. De acordo com a fundamentação da Solução de Consulta Cosit nº 129, de 2024, a obrigação do substituto tributário de reter os tributos a título de antecipação não se confunde com a obrigação do contribuinte de apurar e recolher esses tributos. Trata-se, portanto, de obrigações tributárias distintas. A base de cálculo para apuração de ambas as contribuições está prevista no art. 1º, §§ 2º (o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica) e 3º (exclusões da base de cálculo), das Leis nº 10.637, de 2001, e nº 10.833, de 2003. Por sua vez, a retenção sob análise decorre do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003, e sua base de cálculo é o **valor ou montante a ser pago** a pessoas jurídicas em decorrência do fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras de construção civil, como previsto nos art. 2º e 3º da IN RFB nº 1.234, de 2012.

12. Com efeito, como a obrigação de reter tributos decorre de disposição expressa de lei, conforme o art. 121, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, Código Tributário Nacional – CTN, seus elementos definidores, como, por exemplo, a base de cálculo da retenção, devem estar previstos em lei. Assim, quando o legislador intenta promover alterações relativas à obrigação de reter tributos, o faz de forma expressa. Exemplificativamente, cita-se alteração constante do art. 1º da própria Lei nº 14.592, de 2023, que deu nova redação ao § 3º do

art. 4º da Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021, exonerando a retenção de tributos na hipótese em que especifica.

Art. 1º O art. 4º da Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 4º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) pelo prazo de 60 (sessenta) meses, contado do início da produção de efeitos desta Lei, as alíquotas dos seguintes tributos, incidentes sobre o resultado auferido pelas pessoas jurídicas pertencentes ao setor de eventos abrangendo as seguintes atividades econômicas, com os respectivos códigos da CNAE:

(...)

§ 3º Fica dispensada a retenção do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando o pagamento ou o crédito referir-se a receitas desoneradas na forma deste artigo. (...)”

(grifou-se)

13. Portanto, não havendo na Lei nº 14.592, de 2023, dispositivo relativo à retenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, referente à exclusão do ICMS que tenha incidido na operação (fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras de construção civil) que ensejou o pagamento e a respectiva retenção, a resposta ao primeiro questionamento deve ser negativa. Por conseguinte, resta prejudicado o segundo questionamento.

CONCLUSÃO

14. Do exposto, responde-se à consulente que as alterações promovidas pela Lei nº 14.592, de 2023, relativas à exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não se aplicam à retenção prevista no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003.

Ao revisor.

Assinatura digital

EDUARDO KIMURA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Ao chefe da Divisão de Tributação (Disit/SRRF08).

Assinatura digital

ANTÔNIO MARCOS SERRAVALLE SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados – Cotri.

Assinatura digital

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF08

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinatura digital

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

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