



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

57 – COSIT

DATA

26 de março de 2025

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. RECEITA BRUTA. ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VEDAÇÃO DO DESTAQUE DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE DE NÃO INCLUSÃO.

Na hipótese em que o contribuinte substituto do ICMS estiver formalmente impedido de efetuar, quando da emissão de documento fiscal de saída, o destaque do ICMS retido sob o regime de substituição tributária, ser-lhe-á possível considerar o montante assim retido como não incluso no valor da receita bruta referida na legislação no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual retido no regime de substituição.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º, §§ 1º, 2º e 3º, inciso III; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 25, § 3º, inciso II.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. RECEITA BRUTA. ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VEDAÇÃO DO DESTAQUE DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE DE NÃO INCLUSÃO.

Na hipótese em que o contribuinte substituto do ICMS estiver formalmente impedido de efetuar, quando da emissão de documento fiscal de saída, o destaque do ICMS retido sob o regime de substituição tributária, ser-lhe-á possível considerar o montante assim retido como não incluso no valor da receita bruta referida na legislação no regime de apuração não cumulativa da Cofins, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual retido no regime de substituição.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º, §§ 1º, 2º e 3º, inciso III; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 25, § 3º, inciso II.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

CONSULTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA TRIBUTÁRIA FEDERAL. REQUISITOS. NÃO ATENDIMENTO. INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos o questionamento que não focalize com precisão e clareza o fato objeto da dúvida. O fato a que se refere a incerteza deve ser colocado em confronto com os dispositivos legais concernentes.

É ineficaz o questionamento que tenha por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Dispositivos legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, arts. 13, incisos I e II, e 27, incisos I, II, XI e XIV; e Parecer Normativo CST nº 342, de 1970.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada formula consulta, de fls. 6 a 20, a esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre a interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Na petição apresentada, a interessada inicialmente descreve a questão a ser elucidada.

2.1. Esclarece que atua no ramo de comércio atacadista de mercadorias diversas e possui vários estabelecimentos filiais pelo país; por auferir receitas, é contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que apura pelo regime não cumulativo.

2.2. Salaria que, por comercializar mercadorias, também é contribuinte do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, sendo obrigada a emitir documentos fiscais para registrar e documentar suas operações mercantis.

2.3. Afirma que, pela regra geral, quando da aquisição de mercadorias para revenda sujeitas à substituição tributária de ICMS - ICMS-ST, a consulente seria substituída, o imposto seria retido e recolhido pelos seus fornecedores na condição de substitutos tributários, e as notas fiscais de venda teriam o destaque do ICMS-ST, que poderia ser excluído das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base na legislação vigente.

2.4. Sustenta que a exclusão do ICMS-ST das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pelo contribuinte substituto está positivada desde a redação originária do art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e, atualmente, está prevista no art. 1º,

§ 3º, inciso III, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (de idêntica redação), e no art. 12, § 4º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

2.5. Entretanto, assevera que não se enquadra nessa regra geral: por possuir estabelecimentos do tipo centrais de distribuição (CDs) instalados nos Estados XXXXXXXXXX e XXXXXXXXXX, foi-lhe atribuída a condição de SUBSTITUTO tributário, atraindo para si a obrigação de recolhimento antecipado do imposto relativo às operações subsequentes da cadeia, em quaisquer hipóteses, inclusive no caso de transferências entre filiais.

2.6. Alega que, *a priori*, por se tratar de estabelecimentos SUBSTITUTOS tributários, não haveria óbice para que esses estabelecimentos distribuidores excluíssem das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as parcelas do ICMS-ST que são recolhidas em relação às operações subsequentes por expressa determinação legal.

2.7. Porém, salienta que sua situação fática envolve uma particularidade: muito embora seja responsável pelo recolhimento do ICMS e do ICMS-ST quando realiza a transferência de mercadorias entre seus próprios estabelecimentos, mediante emissão de Nota Fiscal de mera transferência, a operação efetivamente geradora de receita tributável pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins ocorre em momento posterior, quando da venda de mercadorias pelos seus estabelecimentos filiais localizados em diversos Estados de destino, sendo que essas operações subsequentes de venda geram a emissão de documento fiscal sem novo destaque do imposto estadual, uma vez que ele já foi destacado e recolhido em etapa anterior.

2.8. Elucida que, deste modo, a sistemática de recolhimento do ICMS-ST em tais operações pode ocorrer de duas formas, a depender do Estado de origem e do Estado de destino:

2.8.1. Nos casos em que há protocolo/convênio entre o Estado de origem (em que está situado o CD) e o de destino, o ICMS-ST sobre a operação interestadual é destacado na Nota Fiscal de transferência e recolhido via GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais) pelo estabelecimento remetente em favor do Estado de destino; e

2.8.2. Há casos em que a legislação do Estado de destino prevê que o ICMS-ST deve ser recolhido pelas próprias filiais, de forma antecipada, no momento da entrada das mercadorias no respectivo território.

2.9. Assim, esclarece que, em todas essas situações, tendo em vista que o ICMS-ST é recolhido antecipadamente, seja via GNRE, pelo estabelecimento remetente (CD), seja via extrato, pelo próprio estabelecimento destinatário, não haverá destaque do imposto na operação de venda realizada pela filial.

2.10. Em breve síntese, relata que, apesar de ser-lhe atribuída a condição de SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA e de efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS-ST, quer quando da transferência interestadual de mercadorias entre seus estabelecimentos, quer quando da entrada da mercadoria nos territórios dos Estados que assim o exigem (recolhimento antecipado, via extrato, etc.), não exclui o ICMS-ST das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pelo simples

fato de não poder destacar o valor do imposto nas notas fiscais de venda, visto que muitos Estados, inclusive, vedam expressamente o destaque do ICMS-ST nos documentos fiscais de saída.

3. Isso posto, expõe seu entendimento sobre o assunto e indaga:

1) Considerando as particularidades de seus regimes especiais que lhe atribuem a condição de SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, a Consulente pode aplicar o entendimento manifestado na Solução de Consulta nº 10.010 – DISIT/SRRF10, de 24 de novembro de 2022, e na Solução de Consulta 4.003 – DISIT04, de 6 de janeiro de 2023, em suas operações, de forma a considerar o montante do ICMS retido sob o regime de substituição tributária como não incluso no valor da receita bruta, para fins de apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos?¹

¹ Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 10.010, de 2022:

(...)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep RECEITA BRUTA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESTAQUE DO TRIBUTO. INEXISTÊNCIA. NÃO INCLUSÃO. RECEITA BRUTA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESTAQUE DO TRIBUTO. INEXISTÊNCIA. NÃO INCLUSÃO.

Na hipótese em que o contribuinte substituto estiver formalmente impedido de efetuar o destaque de ICMS retido sob o regime de substituição tributária por ocasião da emissão de documento fiscal de saída, ser-lhe-á possível considerar o montante do tributo assim retido como não incluso no valor da receita bruta, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual retido no regime de substituição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 37, DE 16 DE JANEIRO DE 2017.

Dispositivos legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 4º; Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, caput; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 26, § 4º, inciso II.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins RECEITA BRUTA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESTAQUE DO TRIBUTO. INEXISTÊNCIA. NÃO INCLUSÃO.

Na hipótese em que o contribuinte substituto estiver formalmente impedido de efetuar o destaque de ICMS retido sob o regime de substituição tributária por ocasião da emissão de documento fiscal de saída, ser-lhe-á possível considerar o montante do tributo assim retido como não incluso no valor da receita bruta Cofins, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual retido no regime de substituição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 37, DE 16 DE JANEIRO DE 2017.

Dispositivos legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 4º; Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, caput; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 26, § 4º, inciso II.

Solução de Consulta SRRF04/Disit nº 4.003, de 2023:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep APURAÇÃO CUMULATIVA E NÃO CUMULATIVA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA POR CONTRIBUINTE SUBSTITUTO DO ICMS. VEDAÇÃO DE DESTAQUE DO ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA NOTA FISCAL RELATIVA À SAÍDA SUBSEQUENTE, POR DISPOSIÇÃO EXPRESSA DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL.

Na hipótese em que o contribuinte substituto do ICMS estiver formalmente impedido de efetuar, quando da emissão de documento fiscal de saída, o destaque de ICMS retido sob o regime de substituição tributária, ser-lhe-á possível considerar o montante assim retido como não incluso no valor da receita bruta referida na legislação, nos regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual retido no regime de substituição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 37, DE 16 DE JANEIRO DE 2017.

Dispositivos legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 1º a 3º, Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, §§ 1º, 2º e 3º, inciso III; Lei nº 12.973, de 2014.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins APURAÇÃO CUMULATIVA E NÃO CUMULATIVA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO ICMS-SUBSTITUIÇÃO

2) *É possível realizar a exclusão das bases de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos considerando o valor pago das guias de recolhimento estaduais (DAEs da substituição tributária) pelas entradas para os casos específicos em que não há convênio/protocolo entre o Estado de origem e o de destino?*

3) *É possível realizar a exclusão das bases de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos considerando o valor pago via GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais) pelo estabelecimento remetente em favor do Estado de destino, nos casos em que há protocolo/convênio entre o Estado de origem (em que está situado o CD) e o de destino?*

4) *Caso não seja possível, considerando que a Consulente está formalmente impedida de realizar o destaque do ICMS-ST nas Notas Fiscais de Saída em alguns Estados em que possui filiais, como Bahia, Paraíba, Ceará e Pernambuco, qual deve ser o procedimento adotado a fim de permitir a exclusão do valor do imposto da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, apurados pelo regime não-cumulativo?*

4. Nos termos do art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, foi anexado o Termo de Preparo de fl. 104, no qual consta declaração de que os requisitos previstos nos Capítulos I e II da citada norma encontram-se atendidos no presente processo.

5. Em síntese, é o relatório.

FUNDAMENTOS

6. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

7. No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvada a situação

TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA POR CONTRIBUINTE SUBSTITUTO DO ICMS. VEDAÇÃO DE DESTAQUE DO ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA NOTA FISCAL RELATIVA À SAÍDA SUBSEQUENTE, POR DISPOSIÇÃO EXPRESSA DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL.

Na hipótese em que o contribuinte substituto do ICMS estiver formalmente impedido de efetuar, quando da emissão de documento fiscal de saída, o destaque de ICMS retido sob o regime de substituição tributária, ser-lhe-á possível considerar o montante assim retido como não incluso no valor da receita bruta referida na legislação, nos regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual retido no regime de substituição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 37, DE 16 DE JANEIRO DE 2017.

Dispositivos legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 1º a 3º, Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, §§ 1º, 2º e 3º, inciso III; Lei nº 12.973, de 2014.

ainda não ocorrida – nesse caso, o contribuinte deverá demonstrar sua vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre esse mesmo fato.

8. Assim, a consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra a interessada e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da Solução da Consulta.

9. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre a situação narrada e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, ela se aplica.

10. Nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, a Solução de Consulta tem efeito vinculante no âmbito da RFB a partir da data de sua publicação e respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

11. Feitas essas ressalvas, e considerando que os requisitos formais da presente consulta estão de acordo com o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, passa-se à análise do mérito.

12. No caso em exame, a interessada questiona se, considerando as particularidades dos regimes especiais que lhe atribuem a condição de substituta tributária, pode considerar o montante do ICMS retido sob o regime de substituição tributária como não incluso no valor da receita bruta auferida em suas operações para fins de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

13. Inicialmente, citam-se o art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, que, ao tratarem das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na sistemática de apuração não cumulativa, respectivamente, assim estabelecem:

Lei nº 10.637, 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)

(...)

Lei nº 10.833, 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)

§ 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 seus 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 Cofins 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)

(...) (grifos não constam do original)

14. Por pertinente, impende transcrever o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com a redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014:

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)

(...)

§ 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)

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os 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 previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...) (grifos não constam do original)

14.1. Deste modo, tem-se que, de acordo com o § 4º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, não se incluem na receita bruta os tributos **não cumulativos** cobrados, **destacadamente**, do comprador pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços **na condição de mero depositário**.

14.1.1. Portanto, esse dispositivo estabelece três condições para que os tributos nele mencionados não sejam incluídos na receita bruta:

a) que o tributo seja não cumulativo;

b) que o tributo seja cobrado do comprador pelo vendedor dos bens na condição de mero depositário; e

c) que o tributo seja cobrado destacadamente.

15. Analisando as condições estabelecidas no § 4º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no caso em exame depreende-se o que segue.

16. Primeiramente, tem-se que o ICMS, de que trata o art. 155, inciso II, da Constituição Federal², constitui-se em um tributo não cumulativo, nos termos do inciso I do § 2º desse mesmo artigo.

17. Ademais, o instituto da substituição tributária está previsto no art. 150, § 7º, da Constituição Federal³; e, no que tange ao ICMS, o *caput* do art. 6º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, estabelece que a “Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto

² 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) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

³ Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”.

18. Verifica-se, do exposto, que o ICMS cobrado do comprador na condição de substituto tributário satisfaz as duas primeiras condições para não inclusão do respectivo valor na receita bruta.

19. Quanto à terceira condição, tem-se que a consulente “*está formalmente impedida de realizar o destaque do ICMS-ST nas Notas Fiscais de Saída*”.

20. A questão suscitada já foi objeto de manifestação desta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), na Solução de Divergência Cosit nº 1, de 15 de janeiro de 2003, da qual extraem-se os trechos pertinentes:

25. *O Regulamento do PIS/Pasep e da Cofins, Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, em seu art. 22, IV, ao disciplinar o disposto no art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, assim dispõe:*

Art. 22. Para efeito de apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, observado o disposto no art. 23, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º):

(...)

IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), **quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;**

26. *De acordo com o dispositivo em comento, para excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o valor do ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário, é necessário que o referido valor esteja destacado na nota fiscal que acobertar a respectiva operação.*

27. *Entretanto, no caso específico do regime de substituição tributária do ICMS previsto no Protocolo ICMS nº 46, de 2000, o destaque no documento fiscal ficou expressamente vedado em sua cláusula quarta (vide item 10). Com efeito, estabeleceu-se para o respectivo contribuinte uma situação especial, na qual o mesmo ficou impedido de cumprir a regra inserida no art. 22, IV, do referido Decreto nº 4.524, de 2002.*

28. *Neste caso, considerada a vedação expressa na cláusula quarta do Protocolo em questão, não há como exigir que contribuinte promova o respectivo destaque em nota fiscal.*

29. *Portanto, a exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins do valor do ICMS recolhido no regime de substituição tributária previsto no Protocolo ICMS no*

46, de 2000, encontra amparo desde que o contribuinte substituto possa comprovar que está sujeito à incidência daquele tributo no referido regime.

(...) (grifos não constam do original)

20.1. Observe-se que o inciso IV do art. 22 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, contém idêntico comando ao do § 4º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no que se refere à exigência de cobrança destacada do tributo não cumulativo para sua não inclusão na receita bruta do vendedor dos bens.

21. Cita-se, ainda, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 19, de 25 de junho de 2004, que ratificou o entendimento da Solução de Divergência anteriormente referenciada:

Art. 1º Para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), é permitido excluir, da receita bruta de vendas, a parcela do ICMS recolhida antecipadamente, nos termos do parágrafo único da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 46, de 2000, por ocasião da importação do exterior ou da aquisição de Estado não signatário do aludido Protocolo, a título de substituição tributária, de trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo.

Art. 2º O disposto no art. 1º aplica-se ainda que o ICMS não seja destacado no documento fiscal que acobertar as saídas internas e interestaduais dos produtos para Estados signatários, como determina o aludido Protocolo, desde que a legislação interna do Estado signatário estipule expressamente o percentual relativo à condição de contribuinte e o relativo à condição de substituto tributário.

22. Por oportuno, reproduzem-se as disposições da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 20 de dezembro de 2022, acerca da não inclusão na receita bruta do ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário:

Art. 25. Observado o disposto no art. 26, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é:

I - a totalidade das receitas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, para as pessoas jurídicas de que trata o art. 145 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 54; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 55); ou

II - o faturamento, para as pessoas jurídicas de que tratam os arts. 122 e 123 (Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 52; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10).

(...)

§ 3º Para efeito do disposto no caput não integram a base de cálculo das contribuições os valores referentes (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, inciso I; e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º):

I - ao IPI destacado em nota fiscal, nas hipóteses em que as receitas de que tratam o § 1º e o § 2º sejam auferidas por pessoa jurídica industrial ou equiparada a industrial;

II - ao 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;

(...) (grifos não constam do original)

22.1. Nota-se que não consta no inciso II do § 3º do art. 25 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, acima transcrito, a exigência de que o ICMS seja cobrado destacadamente do comprador pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços, na condição de substituto tributário, para sua não inclusão na receita bruta.

22.2. Salienta-se, ainda, que tais disposições encontravam-se previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019⁴, anteriormente vigente, publicada já na vigência da redação do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, dada pela Lei nº 12.973, de 2014.

23. Assim, diante do anteriormente exposto, em relação ao primeiro questionamento, responde-se à consulente que, estando o substituto formalmente impedido de efetuar o destaque do imposto relativo à substituição por ocasião da emissão de documento fiscal de saída, ser-lhe-á possível não incluir o respectivo valor na receita bruta referida na legislação relativa à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins apuradas pelo regime não cumulativo, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual.

⁴ Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019:

Art. 26. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é:

I - a totalidade das receitas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, para as pessoas jurídicas de que trata o art. 150 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 54; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 55); ou

II - o faturamento, para as pessoas jurídicas de que tratam os arts. 118 e 119 (Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 52; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10).

(...)

§ 4º Para efeitos do disposto no caput não integram a base de cálculo das contribuições os valores referentes (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º, inciso I; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, inciso I):

I - ao IPI;

II - ao 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; e

(...)

24. Cumpre esclarecer que esse foi o entendimento adotado na Solução de Consulta Cosit nº 37, de 16 de janeiro de 2017, que versou sobre a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sob a sistemática cumulativa. Confira-se:

(...)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

RECEITA BRUTA. CUMULATIVIDADE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESTAQUE DO TRIBUTO. INEXISTÊNCIA. NÃO INCLUSÃO.

Na hipótese em que o contribuinte substituto estiver formalmente impedido de efetuar, quando da emissão de documento fiscal de saída, o destaque de ICMS retido sob o regime de substituição tributária, ser-lhe-á possível considerar o montante assim retido como não incluso no valor da receita bruta referida na legislação da Cofins calculada sob a sistemática da cumulatividade, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual retido no regime de substituição.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 2005, art. 31 (revogado); Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 (redação conferida pela Lei nº 12.973, de 2014); Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º (redação conferida pela Lei nº 12.793, de 2014).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

RECEITA BRUTA. CUMULATIVIDADE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESTAQUE DO TRIBUTO. INEXISTÊNCIA. NÃO INCLUSÃO.

Na hipótese em que o contribuinte substituto estiver formalmente impedido de efetuar, quando da emissão de documento fiscal de saída, o destaque de ICMS retido sob o regime de substituição tributária, ser-lhe-á possível considerar o montante assim retido como não incluso no valor da receita bruta referida na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep calculada sob a sistemática da cumulatividade, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual retido no regime de substituição.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 2005, art. 31 (revogado); Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 (redação conferida pela Lei nº 12.973, de 2014); Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º (redação conferida pela Lei nº 12.793, de 2014).

(...)

24.1. No entanto, não há que se falar em vinculação da presente consulta àquela, nos termos dos arts. 33, I, e 34, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021⁵, diante da ausência de

⁵ Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021:

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - **têm efeito vinculante no âmbito da RFB**; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

⁵ Art. 34. Caso exista solução de consulta com o **mesmo objeto de consulta formulada**, pendente de análise, esta será solucionada por meio de **solução de consulta vinculada**, proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.

§ 1º **Considera-se Solução de Consulta Vinculada aquela que reproduz o entendimento constante de solução de consulta proferida pela Cosit.**

identidade de objeto entre a citada consulta e o caso em exame, que trata da apuração não cumulativa das referidas contribuições.

25. No que tange aos questionamentos 2 e 3, cabem as seguintes considerações.

26. Dentre os requisitos exigidos na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, que devem ser observados, sob pena de a consulta ser declarada ineficaz, evidenciam-se os a seguir reproduzidos:

CAPÍTULO III

DA FORMALIZAÇÃO DA CONSULTA

(...)

Seção III

Dos Requisitos

(...)

Art. 13. A consulta deverá, em relação à matéria consultada:

I - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e

II - indicar os dispositivos da legislação tributária e aduaneira que motivaram sua apresentação e os fatos aos quais será aplicada a interpretação solicitada.

(...)

CAPÍTULO IV

DOS EFEITOS DA CONSULTA E DA CONSULTA INEFICAZ

(...)

Seção II

Da Consulta Ineficaz

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - em desacordo com os procedimentos e requisitos estabelecidos nos Capítulos II e III;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

§ 2º A vinculação a que se refere esta Seção será realizada somente à solução de consulta publicada a partir de 17 de setembro de 2013.

(...) (grifos não constam do original)

XI - sem a descrição precisa e completa do fato a que se referir ou sem os elementos necessários à sua solução, exceto se a inexatidão ou omissão for considerada escusável pela autoridade competente;

(...)

XIV - com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da RFB.

(...) (grifos não constam do original)

27. Destaca-se, do exposto, que, para que a consulta seja considerada eficaz, é necessário que a interessada descreva, completa e exatamente, o fato a que se refere, indicando e/ou identificando o dispositivo legal cuja interpretação lhe apresente obscuridade, ambiguidade ou imprecisão no entendimento ou na aplicação ao caso concreto.

27.1. Não basta, portanto, expor um fato e questionar o que dispõe a legislação pertinente: é necessário confrontá-lo com o dispositivo legal ou normativo a ele relacionado, indicando de forma clara o que no referido dispositivo enseja dúvida.

28. Por pertinente, citam-se trechos do Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação - CST nº 342, de 7 de outubro de 1970, que esclarece ser imprescindível para a eficácia da consulta a correlação da situação concreta objeto da questão com os dispositivos normativos e legais que ensejaram a incerteza quanto à sua correta aplicação:

*Não será tomada em consideração e, conseqüentemente, será tida como inoperante a consulta **que não focalizar com clareza o objeto da dúvida.***

(...)

3. *Conseqüentemente, só produzirão efeitos as consultas em que a dúvida nela suscitada seja exposta em termos precisos, de sorte a se poder situar com exatidão o seu objeto, que há de ser, tanto quanto possível, restrito; para tanto, deverá ser dividida em tantas questões quantas soluções comporte.*

(...)

5. *Feitas essas considerações, temos que **as consultas formuladas em termos gerais, que não permitam a identificação segura das dúvidas do consulente, por falta de indicação do fato preciso cuja interpretação é motivo de incerteza quanto à norma legal aplicável** ou quanto à forma de cumprir determinada norma legal - tais consultas **não produzirão qualquer efeito**, porque formuladas em desacordo com as normas estabelecidas.*

6. *Assim, **não basta indicar um fato ocorrido e perguntar simplesmente qual a repercussão que o mesmo poderá ocasionar em confronto com toda legislação fiscal ou mesmo a de determinado imposto: é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente. Caso contrário, não deve a autoridade julgadora tomar conhecimento das consultas em questão.***

(...) (grifos não constam do original)

29. Nas questões em exame, verifica-se que não são cotejadas dúvidas com os dispositivos normativos que seriam a elas correspondentes, não explicitando, desta maneira, a obscuridade na interpretação da legislação pertinente.

30. Assim, com base no disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 13, incisos I e II, combinado com o art. 27, incisos I, II e XI, reputa-se ineficaz a consulta tal como delineada.

31. Ademais, convém ressaltar que a natureza das indagações elaboradas, nos moldes formulados (p. ex: “É possível...?”), evidencia a demanda por assessoramento jurídico ou contábil-fiscal junto à RFB, função a que não se presta o instituto da consulta, de acordo o art. 27, inciso XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, e que, da mesma forma, remete à sua ineficácia.

31.1. Registre-se que a tarefa de fazer a subsunção do contexto fático à norma que lhe seja aplicável cabe à própria pessoa jurídica interessada, que se reveste na condição de sujeito passivo das obrigações tributárias, acessórias ou principal.

32. Por oportuno, convém esclarecer que a Administração Tributária não deixa de dar auxílio aos contribuintes em relação a dúvidas que lhes sejam pertinentes; o processo administrativo de consulta, por seus efeitos especiais e inerentes restrições legais, é que não constitui o meio adequado para esclarecer determinadas dúvidas. Eventuais questionamentos podem ser apresentados pelos meios de atendimento postos à disposição do contribuinte pela RFB e que constam do seu *site* na internet, no seguinte endereço eletrônico: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/canais_atendimento.

33. Por fim, deixa-se de apreciar o quarto questionamento por perda de objeto, tendo em vista o entendimento esposado na presente consulta ter sido pela possibilidade de não inclusão do valor do ICMS retido sob o regime de substituição tributária no valor da receita bruta para fins de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

CONCLUSÃO

34. À vista do exposto e com base na legislação citada, propõe-se que:

34.1. Com relação ao questionamento 1, a consulta seja solucionada informando-se à consulente que, estando o substituto formalmente impedido de efetuar o destaque do imposto relativo à substituição por ocasião da emissão de documento fiscal de saída, ser-lhe-á possível não incluir o respectivo valor na receita bruta referida na legislação relativa à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins apuradas pelo regime não cumulativo, desde que se possa comprovar a incidência do imposto na operação e a condição do vendedor como mero depositário do tributo estadual;

34.2. Com relação aos questionamentos 2 e 3, a consulta seja considerada ineficaz, com fulcro nos art. 13, incisos I e II, e art. 27, incisos I, II, XI e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

34.3. Com relação ao questionamento 4, seja declarada perda de objeto da consulta.

Assinatura digital
ÂNGELA CASTAÑO MARIÑO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo com o entendimento proposto. À consideração do Chefe da Disit/SRRF07.

Assinatura digital
KEYNES INÊS MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinatura digital
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à consideração do Coordenador de Tributos Sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados - Cotri.

Assinatura digital
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit07

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta, declarando perda de objeto e ineficácia parcial, nos termos do art. 29, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à interessada.

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