



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

198 – COSIT

DATA

24 de setembro de 2025

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES QUE DESTINEM MERCADORIAS, BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE FEDERADA (ICMS-DIFAL). POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO.

O valor referente ao diferencial de alíquota do ICMS incidente nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto e localizado em outra unidade federada pode ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que a correspondente receita de vendas não tenha sido efetuada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não sujeita à incidência da contribuição e o ICMS seja destacado no documento fiscal, conforme preconiza o art. 26, inciso XII e parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 140, DE 14 DE JULHO DE 2023.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 155, inciso II, § 2º, incisos VII e VIII; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 25 e 26; Parecer SEI/MF nº 71, de 2025.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES QUE DESTINEM MERCADORIAS, BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE FEDERADA (ICMS-DIFAL). POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO.

O valor referente ao diferencial de alíquota do ICMS incidente nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto e localizado em outra unidade federada pode ser excluído da base de cálculo da Cofins, desde que a correspondente receita de vendas não tenha sido efetuada com suspensão, alíquota zero ou não sujeita à incidência da contribuição e o ICMS seja destacado no documento fiscal, conforme preconiza o art. 26, inciso XII e parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 140, DE 14 DE JULHO DE 2023.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 155, inciso II, § 2º, incisos VII e VIII; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 25 e 26; Parecer SEI/MF nº 71, de 2025.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada dirige-se a esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) para formular consulta acerca da interpretação de dispositivo da legislação tributária, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, relativa à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2 Informa atuar no ramo de fabricação de produtos de perfumaria e cosméticos, ser optante pelo regime de tributação do lucro presumido, ter passado a vender produtos para consumidores finais, pessoas físicas, de outros estados, recolhendo o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) referente ao diferencial de alíquotas (Difal) em favor dos estados de destino, como preceitua a Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, e legislações que regulamentaram a matéria em cada um desses estados.

3 Relaciona como fundamentação legal a Emenda Constitucional nº 87, de 2015, e a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, art. 26, inciso XII.

4 Ao final, questiona:

1) Nas vendas interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, é permitido excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor do ICMS recolhido em favor do Estado de destino a título de DIFAL – Diferencial de Alíquotas?

FUNDAMENTOS

5 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.

6 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, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo fato.

7 Assim, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, sendo necessário, averiguar no caso concreto a realidade do que foi relatado.

8 Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legais exigidos para seu conhecimento.

9 Por meio da presente consulta, a interessada pretende esclarecer se é possível excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o valor do diferencial de alíquota do ICMS, conforme dispõem a Emenda Constitucional nº 87, de 2015, e a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 26, inciso XII, na hipótese de vender produtos para consumidores finais, pessoas físicas, de outros Estados não contribuintes desse imposto.

10 É regra geral na incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tanto no regime cumulativo quanto no regime não cumulativo, o faturamento ou ainda, a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, como integrante das bases de cálculo dessas contribuições, conforme dispõem a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

10.1 A Lei nº 9.718, de 1998, em seus arts. 2º e 3º, transcritos a seguir, estabelece a base de cálculo dessas contribuições para o regime cumulativo de apuração, a que se sujeita a consulente por ser optante pelo regime do lucro presumido.

Lei nº 9.718, de 1998:

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.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

11 Por sua vez, o art. 12, § 4º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, determina o que se segue:

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

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)

12 A Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, ao consolidar as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, dispôs, em seus arts. 25 e 26, sobre a base de cálculo e suas exclusões gerais.

Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022:

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).

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I do caput, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o § 2º 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 1976 (Lei nº 10.637, de

2002, art. 1º, § 1º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 54 e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 55).

§ 2º Para efeito do disposto no inciso II do caput o faturamento corresponde à receita bruta, a qual compreende (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º; e Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, caput, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 52):

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 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;

(...)

Art. 26. Para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, são excluídos da base de cálculo a que se refere o art. 25 os valores referentes a (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 2º; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 3º, caput, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 42, e § 2º, com redação dada pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, art. 15; Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º, § 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 16; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º, § 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 17; e art. 15, inciso I, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 21; Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, art. 50-A, incluído pela Lei nº 14.112, de 24 de dezembro de 2020, art. 2º e Acórdão em Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706): [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2264, de 30 de abril de 2025]

(...)

XII - ICMS destacado no documento fiscal; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)

(...)

Parágrafo único. Em relação à exclusão referida no inciso XII, não poderão ser excluídos os montantes de ICMS destacados em documentos fiscais referentes a receitas de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não sujeitas à incidência das contribuições.

(grifou-se)

13 Por sua vez, o diferencial de alíquota do ICMS foi instituído pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, por meio da Emenda Constitucional nº 87, de 2015, nos seguintes termos:

Constituição Federal de 1988:

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)

(...)

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

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

(...)

(grifou-se)

14 Sobre esse diferencial de alíquota (ICMS-Difal), a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit – já se manifestou quando tratou da dedução do ICMS-Difal da base de cálculo do Imposto

sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ –, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 140, de 14 de julho de 2023,¹ cujo entendimento apresenta efeito vinculante no âmbito desta RFB, por força dos arts. 31 e 33, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021².

15 A mencionada Solução de Consulta, não obstante não ter o mesmo objeto ora em exame, haja vista tratar de IRPJ e CSLL e o caso da presente consulta referir-se à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, a parte do entendimento sobre quem é o contribuinte da Difal aplica-se também à hipótese aqui tratada.

Solução de Consulta Cosit nº 140, de 2023:

Fundamentos

(...)

12. *Dispunha o aludido Convênio ICMS nº 93, de 2015:*

Cláusula primeira. Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

Cláusula segunda. Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

II - se prestador de serviço:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

¹ Disponível na íntegra em SC Cosit nº 140/2023 (fazenda.gov.br) (acesso em 9 out. 2024)

² Art. 31. Para fins do disposto no art. 30, serão observados os atos normativos, as soluções de consulta e de divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as soluções de consulta interna da Cosit e os demais atos e decisões aos quais a legislação atribua efeito vinculante. (...) 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 (...)

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

$ICMS\ origem = BC \times ALQ\ inter$

$ICMS\ destino = [BC \times ALQ\ intra] - ICMS\ origem$

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

13. Assinale-se que, posteriormente à interposição desta consulta, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento conjunto, em 2021, da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.469/DF e do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF, com repercussão geral, ambos transitados em julgado em março de 2022, declarou a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do mencionado Convênio ICMS nº 93, de 2015, por invasão de campo próprio de lei complementar federal. Eis parte da ementa da decisão proferida na ADI nº 5.469/DF, no que toca à modulação dos efeitos:

11. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste presente julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.

14. Para cumprir a exigência estabelecida pela Corte, foi editada a Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022, que altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Esta última preceitua como segue, em sua redação atual:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

[...]

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

[...]

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

(ênfase acrescentada)

15. Por seu turno, o Convênio ICMS nº 236, de 27 de dezembro de 2021, que revogou o dito Convênio ICMS nº 93, de 2015, assim estipula, em harmonia com a Lei Complementar nº 190, de 2022:

Cláusula primeira. Nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e

Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

§ 1º O remetente da mercadoria ou do bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto, é contribuinte em relação ao imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna da unidade federada de destino e interestadual - DIFAL - nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outra unidade federada.

16. *Depreende-se que a alínea “b” do inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal introduziu uma hipótese de extraterritorialidade para o ICMS, atribuindo ao remetente da mercadoria localizado no Estado de origem a “responsabilidade” pelo recolhimento do diferencial de alíquota do imposto ao Estado de destino, em relação a operações interestaduais destinadas a não contribuinte do ICMS.*

17. *Percebe-se que, na hipótese em apreço, o termo “responsabilidade” deve ser compreendido em seu significado comum, ou seja, o que a Constituição estabelece é que o remetente tem o dever de recolher o diferencial de alíquota, na qualidade de contribuinte. Se fosse entendido que o termo “responsabilidade”, no contexto desse preceito constitucional, dissesse respeito à figura do remetente enquanto “responsável tributário”, na acepção prevista no inciso II do parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional, como equivocadamente propõe a consulente, chegar-se-ia à conclusão inadequada de que, no caso sob exame, o contribuinte do ICMS seria o destinatário não contribuinte desse imposto.*

(...)

(grifos do original)

16 Além disso, ressalte-se que o tema está incluso na lista de dispensa de contestar e recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) de acordo com o Parecer SEI nº 71³, de 2025, aprovado conforme o art. 19, § 9º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. A RFB, de acordo com o art. 19-A, inciso III, da referida lei, está vinculada a esse entendimento:

ad) ICMS-Difal na base de cálculo do PIS/COFINS

Resumo: A partir de uma interpretação da legislação de regência, onde ficou evidenciado que não há distinção normativa entre o ICMS (operações internas) e o ICMS-DIFAL, dado que ambos integram o valor do produto e seus valores não ingressam no caixa da empresa como receita nova, uma vez que destinados aos cofres públicos, é possível estender ao ICMS-Difal a ratio decidendi da decisão proferida pelo STF no Tema 69, observada a modulação de seus efeitos, autorizando-

³ Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016) — Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

se que tais valores tenham o mesmo tratamento jurídico destinado ao ICMS (operações internas), na hipótese de operação interestadual para consumidor final não contribuinte do ICMS.

Observação: Houve modulação dos efeitos do julgado, cuja produção se dá a partir da data de julgamento do mérito do RE 574.706 (em 15/3/2017), ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocolizadas até então.

Referência: Parecer SEI 2937/2024/MF e Parecer SEI 71/2025/MF

Data de início da vigência da dispensa: 29/08/2025

17 Do exposto, depreende-se que:

17.1 nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto e localizado em outro Estado, o contribuinte do ICMS em relação à diferença entre as alíquotas interna da unidade federada de destino e interestadual – ICMS-Difal – será o remetente da mercadoria ou do bem ou o prestador de serviço;

17.2 a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para o regime cumulativo de apuração corresponde ao faturamento, assim entendido como a receita bruta, a qual compreende: o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia; e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendida nos itens anteriores;

17.3 para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e da sua base de cálculo, poderão ser excluídos os valores referentes ao ICMS destacado no documento fiscal, desde que as receitas correspondentes não tenham sido efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não sujeitas à incidência das contribuições.

18 Por conseguinte, pode-se concluir que a consulente, como contribuinte do diferencial de alíquota, pode excluir o valor referente ao ICMS-Difal da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que a correspondente receita de vendas não tenha sido efetuada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não sujeita à incidência das contribuições e o ICMS seja destacado no documento fiscal, conforme preconiza o art. 26, inciso XII e parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

CONCLUSÃO

19 Diante do exposto e com base na legislação citada, proponho que a presente consulta seja solucionada, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 140, de 2023, e esclarecendo à consulente que o valor referente ao diferencial de alíquota do ICMS incidente nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto e localizado em outro Estado pode ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que a correspondente receita de vendas não tenha sido efetuada com

suspensão, isenção, alíquota zero ou não sujeita à incidência das contribuições e o ICMS seja destacado no documento fiscal, conforme preconiza o art. 26, inciso XII e parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

Assinatura digital

KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinatura digital

ÂNGELA CASTAÑO MARIÑO
Auditora-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

Assinatura digital

ANELISE FAUCZ KLETEMBERG
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 140, de 2023, com base no art. 33, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB 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