



Solução de Consulta nº 134 - Cosit

Data 2 de junho de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REVENDA DE APARELHOS CELULARES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. MULTIPLICIDADE DE REGIMES DE APURAÇÃO DA COFINS.

É vedada a utilização de créditos da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para desconto de débitos das referidas contribuições apurados na forma do regime de apuração cumulativa.

Os referidos créditos da não cumulatividade das contribuições acumulados em razão de prejuízo na operação de revenda de produtos não podem ser compensados com outros tributos ou ressarcidos em dinheiro.

Portanto, os créditos decorrentes da aquisição para revenda de aparelhos de telefone celular, atividade sujeita ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, não poderão ser descontados dos débitos apurados em relação a receitas decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações, atividade sujeita ao regime de apuração cumulativa.

Se tais créditos forem acumulados em razão de prejuízo na operação de revenda dos produtos não poderão ser compensados com outros tributos ou ressarcidos em dinheiro.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, art. 3º, *caput* e § 7º, art. 6º, § 1º, e art. 10, VIII; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REVENDA DE APARELHOS CELULARES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. MULTIPLICIDADE DE REGIMES DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

É vedada a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, para desconto de débitos das referidas contribuições apurados na forma do regime de apuração cumulativa.

Os referidos créditos da não cumulatividade das contribuições acumulados em razão de prejuízo na operação de revenda de produtos não podem ser compensados com outros tributos ou ressarcidos em dinheiro.

Portanto, os créditos decorrentes da aquisição para revenda de aparelhos de telefone celular, atividade sujeita ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, não poderão ser descontados dos débitos apurados em relação a receitas decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações, atividade sujeita ao regime de apuração cumulativa.

Se tais créditos forem acumulados em razão de prejuízo na operação de revenda dos produtos não poderão ser compensados com outros tributos ou ressarcidos em dinheiro.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, art. 3º, *caput* e § 7º, art. 5º, § 1º e art. 8º, VIII; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Relatório

A ..., ..., que, ..., ..., formulou consulta tributária ao abrigo do disposto no inciso III, do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, cujo conteúdo está hoje reproduzido no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. Indaga a consulente se os créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) apurados sobre as aquisições de aparelhos celulares para revenda, atividade sujeita ao regime de apuração não cumulativa, podem ser descontados também do valor devido pela incidência dessas contribuições sobre a receita de prestação de serviços de telecomunicações, atividade sujeita ao regime de apuração cumulativa. Dessa forma, em nome das associadas, questiona:

9. Considerando essas premissas gerais, o objeto da Consulta acerca das Contribuições ao PIS/COFINS pode ser resumido nos seguintes termos: podem as mesmas utilizarem os créditos das Contribuições ao PIS/COFINS apurados em suas atividades acessórias para pagar os débitos das Contribuições de PIS/COFINS incidentes sobre as receitas da atividade de prestação de serviços de telecomunicação?

3. Esta é a matéria consultada, a qual passamos a solucionar.

Fundamentos

4. O regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep foi introduzido pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Em relação à Cofins, a mesma técnica foi introduzida pela Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep tudo o que aqui for dito em relação à Cofins, salvo ressalva em contrário.

5. No âmbito de tal regime, permite-se o desconto da Cofins devida dos créditos enumerados no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, chamados créditos da não cumulatividade.

6. As leis que regem a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins definiram, por meio de critérios objetivos e subjetivos, receitas e pessoas jurídicas que permaneceriam sujeitas ao regime de apuração previsto precipuamente na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, cognominado regime de apuração cumulativa. Tal regime se caracteriza pela impossibilidade de desconto de créditos. O inciso VIII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, com equivalente no inciso VIII do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, dispõe que ficam sujeitas ao regime de apuração cumulativa as receitas da prestação de serviços de telecomunicações:

“Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;”

7. Em algumas situações, porém, as pessoas jurídicas auferem receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa e receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa. A apuração de créditos nesses casos está disciplinada principalmente nos §§ 7º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.”

8. Conforme estabelecidos nos dispositivos supracitados, os créditos da não cumulatividade das contribuições devem ser apurados exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à incidência das contribuições no regime de apuração não cumulativa.

9. No caso em tela ocorre a situação aventada com algumas peculiaridades. Segundo a consultante, a atividade principal das associadas da consultante é a prestação de serviços de telecomunicações, cujas receitas sofrem a incidência das contribuições no regime de apuração cumulativa. É comum também, de acordo com a consultante, a revenda de aparelhos de telefone celular pelas associadas, atividade cujas receitas sofrem a incidência das contribuições no regime de apuração não cumulativa. A associação relata que essa revenda quase sempre é atividade deficitária, ocorrendo então o acúmulo de créditos apurados sobre os valores da aquisição dos aparelhos celulares. Argumenta então que poderiam esses créditos ser descontados das contribuições devidas, independentemente do regime de apuração.

10. Nesse contexto, verifica-se que a dúvida da consultante refere-se às formas de utilização dos créditos da não cumulatividade das contribuições acumulados em razão de prejuízo na operação de revenda de celulares, qual seja a possibilidade ou impossibilidade de utilização dos créditos apurados no regime de apuração não cumulativa para descontar os débitos decorrentes do regime de apuração cumulativa.

11. Inicialmente, salienta-se que somente após a apuração dos créditos, sujeita às limitações apresentadas acima, é que se pode cogitar das formas de sua utilização, que constitui o cerne da discussão empreendida nesta Solução de Consulta.

12. Quanto à questão levantada pela consultante, o **caput** dos arts. 3º e 10 da Lei nº 10.833, de 2003, e o **caput** dos arts. 3º e 8º da Lei nº 10.637, de 2002, não deixam dúvidas: é vedado descontar da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep devidas de acordo com o regime de apuração cumulativa os créditos apurados de acordo com o regime de apuração não cumulativa. Veja-se a redação dos dispositivos da Lei nº 10.833, de 2003, equivalentes aos dispositivos da Lei nº 10.637, de 2002:

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º”

13. Consoante literalmente disposto no transcrito art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, os créditos da não cumulatividade das contribuições somente podem ser utilizados para desconto do débito das contribuições apurado na forma do art. 2º da referida Lei, que versa sobre a apuração de débitos no regime de apuração não cumulativa, salvo disposição em contrário.

14. Perceba-se que tanto a apuração dos créditos da não cumulatividade das contribuições quanto a sua utilização estão inseridas em um único contexto, qual seja, o do regime de apuração não cumulativa, afastando-se desse contexto o regime de apuração cumulativa, tanto para fins de apuração de créditos quanto de sua utilização.

15. Salvo razoável motivação, o que não se vislumbra **in casu**, não se pode afastar expressa disposição legal restritiva como a constante do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

16. Destaque-se que o entendimento evidenciado nesta Solução de Consulta já é adotado há muito por este órgão, como bem o demonstra a Solução de Consulta nº 190, de 19 de dezembro de 2006, da Disit da SRRF01:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: RECEITAS SUBMETIDAS AOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO-CUMULATIVO. FORMAS DE APURAÇÃO. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO DE SALDO CREDOR.

Quando parte das receitas da empresa está submetida ao regime não-cumulativo e parte ao cumulativo, a apuração da Cofins é feita em duas parcelas, de acordo com a natureza da receita.

É impossível utilizar os créditos vinculados a receitas submetidas ao regime não-cumulativo na dedução de débitos decorrentes de receitas pertencentes ao regime cumulativo.

É defeso o ressarcimento ou a compensação de créditos da Cofins que não puderem ser utilizados na dedução de débitos da contribuição, decorrente do fato de a saída do produto ter se dado por valor inferior ao preço de aquisição.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833 de 2003, art 3º, §§ 7º, 8º e 9º, e art. 10, incisos VIII; Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005, art. 21.

17. De outra banda, deve-se analisar, limitadamente à situação de fato descrita pela consulta, também a possibilidade ou impossibilidade de utilização de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro.

18. A consulente salienta que suas associadas estariam acumulando os referidos créditos porque haveria prejuízo na operação (custo de aquisição - base para cálculo do crédito - maior que o preço de venda - base para cálculo do débito). Nessa situação, os créditos da não cumulatividade acumulados na operação deficitária não podem ser utilizados para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro porque não se enquadram nas situações em que a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins permite tais utilizações para os créditos apurados nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, descritas no § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, *in verbis*:

Lei nº 10.833, de 2003:

“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.”

Lei nº 11.116, de 2005:

“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.”

Conclusão

19. Tudo isso exposto, soluciona-se a presente consulta afirmando que:

a) é vedada a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para desconto de débitos das referidas contribuições apurados na forma do regime de apuração cumulativa;

b) os referidos créditos da não cumulatividade das contribuições acumulados em razão de prejuízo na operação de revenda de produtos não podem ser compensados com outros tributos ou ressarcidos em dinheiro;

c) portanto, os créditos decorrentes da aquisição para revenda de aparelhos de telefone celular, atividade sujeita ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, não poderão ser descontados dos débitos apurados em relação a receitas decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações, atividade sujeita ao regime de apuração cumulativa;

d) se tais créditos forem acumulados em razão de prejuízo na operação de revenda dos produtos não poderão ser compensados com outros tributos ou ressarcidos em dinheiro.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente
RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Direi

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

Assinado digitalmente
JOÃO HAMILTON RECH
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit