

Coordenação-Geral de Tributação**Solução de Divergência nº 3 - Cosit****Data** 9 de maio de 2016**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS E DESPESAS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.

Para efeitos do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da mencionada contribuição podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total”, mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.

Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, §§ 7º e 8º; Lei 11.033, de 2004, art. 17.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS E DESPESAS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.

Para efeitos do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da mencionada contribuição podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total”, mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.

Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 7º e 8º; Lei 11.033, de 2004, art. 17.

Fica reformada a Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 47, de 2009.

Fica revogada a Solução de Consulta Interna nº 11 – Cosit, de 22 de fevereiro de 2008.

Relatório

Trata-se de representação de divergência interposta por servidor da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), fundada no art. 48, § 9º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, disciplinado pelo art. 20 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. Apontam-se como soluções divergentes sobre a mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, a Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 47, de 8 de abril de 2009, por um lado, e as Soluções de Consulta SRRF08/Disit nºs 174 e 175, de 22 de junho de 2012, por outro.

3. A Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 47, de 2009, apresenta a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Revenda de autopeças - as receitas inerentes à alíquota zero e à incidência monofásica não integram o somatório das receitas não cumulativas, para fins de rateio proporcional a ser aplicada aos custos e despesas comuns.

Dispositivos Legais: art. 3º e Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002; arts. 1º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004 (arts. 21 e 37)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Revenda de autopeças - as receitas inerentes à alíquota zero e à incidência monofásica não integram o somatório das receitas não cumulativas, para fins de rateio proporcional a ser aplicada aos custos e despesas comuns.

Dispositivos: art. 3º e Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002; arts. 1º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004 (arts. 21 e 37)

4. As Soluções de Consulta SRRF08/Disit n.ºs 174 e 175, de 2012, apontadas como divergentes, apresentam a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. É permitida a inclusão das receitas auferidas com a revenda de produtos monofásicos, tributadas à alíquota zero, no somatório das receitas não cumulativas para fins do rateio proporcional, com vistas à obtenção da base de cálculo dos créditos calculados sobre as despesas comuns, vinculadas às receitas cumulativas e não cumulativas.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.485, de 2002, art. 1.º, caput, e art. 3.º; Lei n.º 10.637, de 2002, art. 2.º, § 1.º, III e art. 3.º; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º, VII e IX, c/c art. 15, II; Lei n.º 11.033, de 2004, art. 17.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. É permitida a inclusão das receitas auferidas com a revenda de produtos monofásicos, tributadas à alíquota zero, no somatório das receitas não cumulativas para fins do rateio proporcional, com vistas à obtenção da base de cálculo dos créditos calculados sobre as despesas comuns, vinculadas às receitas cumulativas e não cumulativas.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.485, de 2002, art. 1.º, caput, e art. 3.º; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 2.º, § 1.º, III e art. 3.º; Lei n.º 11.033, de 2004, art. 17.

5. A Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal admitiu o recurso, encaminhando-o a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) para uniformização do entendimento.

Fundamentos

6. A divergência interpretativa suscitada nesta representação circunscreve-se à definição do que seria “receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa”, para efeito de cálculo do rateio proporcional previsto no art. 3.º, § 8, II, das Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à 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. [Grifei]

7. O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa. A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, que modificaram o disposto no inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins submetem-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições, salvo disposição normativa em contrário.

8. A Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 47, de 2009, entende que todas as receitas excluídas da base de cálculo no regime de apuração não cumulativa, por força do art. 1º, § 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não podem ser incluídas na “receita bruta sujeita à incidência não cumulativa”. Por isso, conclui que as receitas de vendas de produtos monofásicos submetidas à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não integram a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa, para fins de cálculo do rateio proporcional.

9. Na realidade, desde que a pessoa jurídica esteja submetida ao regime de apuração não cumulativa, as receitas submetidas a alíquota zero e as receitas de revenda de produtos monofásicos integram, em princípio, a receita bruta submetida à incidência não cumulativa, salvo disposição normativa em contrário. Apenas as receitas que permanecem submetidas ao regime de apuração cumulativa, como aquelas elencadas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10, da Lei nº 10.833, de 2003, não integram a “receita bruta sujeita à incidência não cumulativa”. Embora não haja tributação sobre a receita de revenda de produtos sujeitos à incidência monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica não está impedida de calcular e manter crédito vinculado a ela, dentro dos limites legais. Não é possível, por exemplo, o cálculo de crédito em relação à aquisição para revenda dos produtos monofásicos, por vedação expressa no art. 3º, I, b das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

10. Mais que um problema teórico, a interpretação exarada na Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 47, de 2009, gera um problema prático. Isso porque, se forem excluídas do numerador do rateio proporcional as receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa que, por qualquer motivo, estejam desoneradas das contribuições, as pessoas jurídicas submetidas à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins perderiam na prática o direito à apuração de crédito vinculado a essas receitas.

11. Um exemplo hipotético simplificado ajudará na compreensão do entendimento aqui exposto. Considerem-se as seguintes receitas e despesas de uma pessoa jurídica, comerciante de veículos, que apure o imposto de renda com base no lucro real:

RECEITAS	Venda de veículos novos	R\$ 700.000,00
	Venda de veículos usados	R\$ 300.000,00
DESPESAS	Aquisição de veículos novos	R\$ 200.000,00
	Aquisição de veículos usados	R\$ 10.000,00

	Aluguel do estabelecimento	R\$ 400.000,00
	Energia Elétrica	R\$ 1.000,00

12. Trata-se de pessoa jurídica que apura o imposto de renda com base no lucro real, portanto, submetida à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Assim, nesse caso, a receita bruta da revenda de veículos novos, embora sujeita à alíquota zero das contribuições (Lei nº 10.485, de 2002, art. 3º, § 2º, II), está submetida à incidência não cumulativa. A revenda de veículos usados está submetida à incidência cumulativa (Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, VII, “c”, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, VII, “c”).

13. Passa-se à apuração da base de cálculo do crédito da não cumulatividade, sabendo-se que a pessoa jurídica optou pelo método do rateio proporcional para cálculo do crédito relativo a custos, despesas e encargos comuns às apurações não cumulativa e cumulativa.

14. A pessoa jurídica não pode apurar crédito em relação ao valor de aquisição de veículos novos, pois a aquisição, para revenda, de bens sujeitos à concentração da incidência das contribuições não dá direito à apuração de crédito (Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, art. 3º, I, “b”). Também não pode calcular crédito em relação à aquisição de veículos usados, porque a venda de veículos usados está excluída da não cumulatividade. Apenas as despesas de aluguel do estabelecimento (R\$ 400.000,00) e de energia elétrica (R\$ 1.000,00) poderão gerar crédito, mas, como são despesas vinculadas tanto às receitas sujeitas à incidência não cumulativa (venda de veículos novos) quanto às receitas sujeitas à incidência cumulativa (venda de veículos usados), o valor passível de apuração de crédito deve ser calculado com base em um dos métodos de rateio previstos no § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

15. No método do rateio proporcional, que usa a relação entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, tem-se:

$$\frac{\text{Receita bruta da venda de veículos novos}}{\text{Receita bruta total}} = \frac{700.000,00}{1.000.000,00} = 70\%$$

16. A base de cálculo do crédito, sobre a qual serão aplicadas as alíquotas cabíveis, será o equivalente a 70% do valor dos dispêndios que permitem apuração de créditos (despesas com aluguel do estabelecimento e com energia elétrica), portanto R\$ 280.700,00 (70% de R\$ 401.000,00).

17. De acordo com o entendimento exarado na Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 47, de 2009, a base de cálculo do crédito na situação hipotética descrita seria zero (0% de 401.000), portanto não haveria apuração de crédito. Isso porque o valor da venda de veículos novos, submetidos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à alíquota zero, não poderia ser incluído no numerador da relação percentual na determinação do crédito pelo método do rateio proporcional. Como o cálculo de crédito relativo a despesas de alugueis de imóveis e energia elétrica vinculadas às vendas de veículos novos é permitido (ver Solução de Consulta Cosit nº 218, de 18 de agosto de 2014), e, no exemplo citado, a receita de

venda de veículos novos representa 70% da receita total, é um contra-senso que a base de cálculo do crédito da não cumulatividade, nessa situação, seja igual a zero.

18. Assim, para efeito de rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as receitas decorrentes das vendas de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica das mencionadas contribuições podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total”, mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.

19. Por fim, registre-se ainda que por dois momentos, sob a vigência de Medidas Provisórias, foi vedada a possibilidade de apuração de crédito por comerciantes atacadistas e varejistas de mercadorias submetidas ao sistema monofásico, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas com a venda dessas mercadorias.

20. O primeiro deles se deu com a introdução dos parágrafos 14 e 22 ao artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, os quais foram incluídos pelos artigos 14 e 15 da Medida Provisória nº 413, de 2008. Essas alterações, entretanto, não foram incorporados quando da conversão da Medida Provisória na Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 (DOU de 24/06/2008). Como os artigos 14 e 15 da Medida Provisória nº 413, de 2008, só produziram efeitos a partir de 1º de maio de 2008 (conforme seu artigo 18, II), tem-se que a vedação para a utilização de crédito relativamente aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de venda de produtos monofásicos vigorou apenas entre aquela data e 23 de junho de 2008.

21. Por meio da Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008 (DOU de 16/12/2008), houve nova tentativa de vedação de desconto de crédito relativos aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de venda de produtos monofásicos, conforme artigos 8º e 9º, com efeitos previstos a partir de 1º de abril de 2009. Tal vedação, contudo, só vigeu até 4 de junho de 2009, pois a Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009 (DOU de 05/06/2009), resultado da conversão da referida MP, não contemplou em seu texto os §§ 15 e 23 do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que haviam sido introduzidos, respectivamente, pelos artigos 8º e 9º da MP nº 451, de 2008.

Conclusão

22. Com base no exposto, conclui-se que:

23. O sistema de tributação concentrada (ou monofásica) não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa. A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, que modificaram o disposto no inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas decorrentes da venda de produtos submetidos a incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, salvo exceções estabelecidas pela legislação.

24. Para efeito de rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as receitas decorrentes

das vendas de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica das mencionadas contribuições podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total”, mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.

25. Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

26. Propõe-se reforma da Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 47, de 2009.

27. Propõe-se revogar a Solução de Consulta Interna nº 11 – Cosit, de 22 de fevereiro de 2008.

Assinado digitalmente

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

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

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Divergência.

Reforme-se a Solução de Consulta nº 47, de 2009, nos termos desta Solução de Divergência.

Revogue-se a Solução de Consulta Interna nº 11 – Cosit, de 22 de fevereiro de 2008.

Publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao destinatário da Solução de Consulta reformada.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit