



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta Interna nº 14 - Cosit

Data 1 de julho de 2016

Origem COORDENAÇÃO-GERAL DE FISCALIZAÇÃO - COFIS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

INCENTIVO FISCAL REGIONAL. INDÚSTRIA AUTOMOBILÍSTICA. LEI Nº 9.440, DE 1997. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CRITÉRIOS DE APURAÇÃO

O método de alocação de dispêndios escolhido pela matriz para fins de apropriação de créditos da Cofins previsto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e cálculo da contribuição devida pela pessoa jurídica deve ser replicado na apuração da contribuição devida por determinada filial ou estabelecimento para fins de cálculo do crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.440, de 1997.

Na aplicação do método de apropriação direta de que trata os §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em relação a operações com produtos de que trata a Lei nº 10.485, de 2002, conforme art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005: a) deve-se utilizar o método de custo real de absorção; b) a alocação de dispêndios deve ser efetuada mediante a aplicação de critérios de apropriação por rateios que garantam uma adequada distribuição.

As receitas a serem consideradas na apuração da Cofins efetivamente devida para fins de cálculo do crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.440, de 1997, obedecem à legislação das referidas contribuições, salvo regras especiais constantes na legislação do mencionado crédito presumido de IPI, destacando-se entre tais regras especiais que: i) somente podem ser consideradas as operações no mercado interno, apurando-se as contribuições efetivamente devidas mediante o confronto entre débitos e créditos vinculados a essas operações; ii) as vendas no mercado interno de veículos acabados importados não podem ser consideradas na apuração das contribuições devidas utilizadas no cálculo do crédito presumido de IPI em voga, tanto os débitos das contribuições decorrentes do auferimento de receitas com tais vendas quanto os créditos decorrentes da importação de tais veículos.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, art. 1º, IX, §§ 1º e 14, art. 11, IV, art. 11-A, §§ 1º e 2º; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 15, III; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, §§ 8º e 9º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 294, § 2º; Decreto

nº 3.893, de 22 de agosto de 2001, arts. 1º e 1ºA, § 1º; e Instrução Normativa nº 594, de 26 de dezembro de 2005, art. 40, §§ 1º e 2º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INCENTIVO FISCAL REGIONAL. INDÚSTRIA AUTOMOBILÍSTICA. LEI Nº 9.440, DE 1997. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. CRITÉRIOS DE APURAÇÃO

O método de alocação de dispêndios escolhido pela matriz para fins de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep previsto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e cálculo da contribuição devida pela pessoa jurídica deve ser replicado na apuração da contribuição devida por determinada filial ou estabelecimento para fins de cálculo do crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.440, de 1997.

Na aplicação do método de apropriação direta de que trata os §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, em relação a operações com produtos de que trata a Lei nº 10.485, de 2002, conforme art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005: a) deve-se utilizar o método de custo real de absorção; b) a alocação de dispêndios deve ser efetuada mediante a aplicação de critérios de apropriação por rateios que garantam uma adequada distribuição.

As receitas a serem consideradas na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep efetivamente devida para fins de cálculo do crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.440, de 1997, obedecem à legislação das referidas contribuições, salvo regras especiais constantes na legislação do mencionado crédito presumido de IPI, destacando-se entre tais regras especiais que: i) somente podem ser consideradas as operações no mercado interno, apurando-se as contribuições efetivamente devidas mediante o confronto entre débitos e créditos vinculados a essas operações; ii) as vendas no mercado interno de veículos acabados importados não podem ser consideradas na apuração das contribuições devidas utilizadas no cálculo do crédito presumido de IPI em voga, tanto os débitos das contribuições decorrentes do auferimento de receitas com tais vendas quanto os créditos decorrentes da importação de tais veículos.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, art. 1º, IX, §§ 1º e 14, art. 11, IV, art. 11-A, §§ 1º e 2º; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 15, III; Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 3º, §§ 8º e 9º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 294, § 2º; Decreto nº 3.893, de 22 de agosto de 2001, arts. 1º e 1ºA, § 1º; e Instrução Normativa nº 594, de 26 de dezembro de 2005, art. 40, §§ 1º e 2º.

Relatório

Trata-se de consulta interna sobre a interpretação da legislação tributária formulada pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), órgão da Administração Pública, conforme art. 48, § 1º, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e art. 2º, II, da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013.

2. Consoante as informações apresentadas pela consulente, encontram-se regularmente atendidos os requisitos de admissibilidade da consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre a interpretação da legislação tributária, plasmados na Instrução Normativa RFB nº 1396, de 2013.

3. O objeto do questionamento se insere no âmbito de incentivo fiscal para o desenvolvimento regional instituído pela Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, especificamente em relação a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, destinado a montadoras e fabricantes de automóveis que estejam instalados ou venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do país, relativamente às vendas dessa indústria no mercado interno.

4. Nesse contexto, a consulente faz as seguintes indagações:

“a) o método de apropriação de créditos previsto nos §§ 8º e 9º do artigo 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, escolhido pela matriz, vincula o método utilizado pela filial?”

“b) caso a filial possa optar por um método próprio, diferente do da matriz, o método escolhido deve ser um só, isto é, utilizado para o cálculo dos créditos vinculados aos custos, despesas e encargos comuns?”

“c) o método da apropriação direta pode, à opção da pessoa jurídica, considerar o custeio por absorção ou variável?”

“d) no método da apropriação direta, qual deve ser o critério de rateio para apuração dos custos, despesas e encargos comuns?”

“e) quais receitas devem ser consideradas na definição da receita bruta para fins de cálculo do incentivo da Lei nº 9.440, de 1997?”

Fundamentos

5. A controvérsia tem sua origem nos comandos da Lei nº 9.440, de 1997, que instituiu crédito presumido de IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para fabricantes e montadoras de automóveis localizados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, relativamente às vendas desses bens no mercado interno.

Por didático, apresenta-se inicialmente um histórico resumido da legislação relativa ao benefício fiscal em voga.

A Medida Provisória nº 1.532, de 18 de dezembro de 1996, reeditada pela Medida Provisória nº 1532-1 de 16 de Janeiro de 1997, e pela Medida Provisória nº 1.532-2, de 13 de fevereiro de 1997, e posteriormente convertida na Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, instituiu uma série de benefícios fiscais que, nos termos da Exposição de Motivos

Interministerial - EM nº 613/1996 MF, que acompanhou a primeira Medida Provisória, objetivavam “estimular a instalação de novas empresas do setor automotivo nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste”.

Entre os diversos benefícios fiscais estabelecidos pelas referidas normas, destaca-se para fins desta Solução de Consulta Interna a criação de um crédito presumido de IPI como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Em relação a tal benefício fiscal, as mencionadas normas previram três períodos de vigência distintos: a) o primeiro, com vigência até 31 de dezembro de 1999, conforme caput do art. 1º da Lei nº 9.440, de 1997, regulamentado pelo Decreto nº 2.179, de 18 de março de 1997; b) o segundo, com vigência entre 1º de janeiro de 2000 e 31 de dezembro de 2010, conforme art. 11 da Lei nº 9.440, de 1997, regulamentado pelo Decreto nº 3.893, de 22 de agosto 2001; c) o terceiro, com vigência entre 1º de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015, conforme art. 11-A da Lei nº 9.440, de 1997, regulamentado pelo Decreto nº 7.422, de 31 de dezembro de 2010.

Eis os dispositivos da Lei nº 9.440, de 1997, relativos ao crédito presumido de IPI como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que interessam nesta análise:

“Art. 1º Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, com vigência até 31 de dezembro de 1999:

(...)

IX - crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no § 1º deste artigo.

§ 1º O disposto no **caput** aplica-se exclusivamente às empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e que sejam montadoras e fabricantes de:

(...)

§ 14. A utilização dos créditos de que trata o inciso IX será efetivada na forma que dispuser o regulamento.” (grifos nossos)

“Art. 11. O Poder Executivo poderá conceder, para as empresas referidas no § 1º do art. 1º, com vigência de 1º de janeiro de 2000 a 31 de dezembro de 2010, os seguintes benefícios:

(...)

IV - extensão dos benefícios de que tratam os incisos IV, VI, VII, VIII e **IX** do art. 1º.” (grifos nossos)

“Art. 11-A. As empresas referidas no § 1º do art. 1º, entre 1º de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015, poderão apurar crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante do valor das contribuições devidas, em cada mês, decorrente das vendas no mercado interno, multiplicado por: (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010) (Regulamento) (Vide Decreto nº 7.633, de 2011)

I - 2 (dois), no período de 1º de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)

II - 1,9 (um inteiro e nove décimos), no período de 1º de janeiro de 2012 a 31 de dezembro de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)

III - 1,8 (um inteiro e oito décimos), no período de 1º de janeiro de 2013 a 31 de dezembro de 2013; (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)

IV - 1,7 (um inteiro e sete décimos), no período de 1º de janeiro de 2014 a 31 de dezembro de 2014; e (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)

V - 1,5 (um inteiro e cinco décimos), no período de 1º de janeiro de 2015 a 31 de dezembro de 2015.

§ 1º No caso de empresa sujeita ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, **o montante do crédito presumido de que trata o caput será calculado com base no valor das contribuições efetivamente devidas, em cada mês, decorrentes das vendas no mercado interno, considerando-se os débitos e os créditos referentes a essas operações de venda.** (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)

§ 2º Para os efeitos do § 1º, **o contribuinte deverá apurar separadamente os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas com a venda no mercado interno e os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportações, observados os métodos de apropriação de créditos previstos nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)

§ 3º Para apuração do valor da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidas na forma do § 1º, devem ser utilizados os créditos decorrentes da importação e da aquisição de insumos no mercado interno. (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)

§ 4º O benefício de que trata este artigo fica condicionado à realização de investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região, inclusive na área de engenharia automotiva, correspondentes a, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor do crédito presumido apurado. (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)

§ 5º A empresa perderá o benefício de que trata este artigo caso não comprove no Ministério da Ciência e Tecnologia a realização dos investimentos previstos no § 4º, na forma estabelecida em regulamento. (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010)” (grifos nossos)

. Antes de responder aos questionamentos apresentados, impende fixar algumas premissas interpretativas relevantes para o deslinde das questões.

. Da interpretação dos dispositivos em voga, à luz das finalidades declaradas na Exposição de Motivos, extraem-se algumas premissas acerca do benefício fiscal em voga aplicáveis em todos os períodos de vigência:

a) o crédito presumido de IPI aplica-se exclusivamente em relação às operações promovidas por filiais ou estabelecimentos da pessoa jurídica que sejam montadores ou fabricantes de determinados produtos automobilísticos e que estejam instalados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;

b) o crédito presumido de IPI corresponde a fatores ou múltiplos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins efetivamente devidas pela pessoa

jurídica em relação às operações no mercado interno promovidas pelas filiais ou estabelecimentos instalados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

. Nesse ponto, algumas questões preliminares devem ser analisadas antes das respostas aos questionamentos apresentados pelo consulente.

. Primeiramente, deve-se salientar que, sendo o aludido crédito presumido de IPI correspondente a fatores ou múltiplos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins efetivamente devidas em determinadas hipóteses, o valor das contribuições efetivamente devidas deve, impreterivelmente, ser apurado em conformidade com as regras previstas na legislação dessas contribuições, salvo regras específicas estabelecidas na ou decorrentes da legislação do crédito presumido em lume (basicamente a Lei nº 9.440, de 1997). Em outras palavras, o valor do crédito presumido de IPI é calculado a partir do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins efetivamente devidas, que, obviamente, devem ser calculadas conforme a legislação das contribuições, salvo disposições específicas estabelecidas na ou decorrentes da legislação do crédito presumido de IPI.

. Nesse contexto, descarta-se a possibilidade de a pessoa jurídica adotar determinados critérios para a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas para fins da legislação dessas contribuições e outros critérios distintos para apuração do valor das referidas contribuições a ser utilizado no cálculo do valor do crédito presumido de IPI, salvo disposições da Lei nº 9.440, de 1997.

. De bom alvitre pontuar que, uma vez consentida tal hipótese (adoção de critérios distintos), ter-se-ia como consequência imediata a possível dessemelhança entre o montante devido das contribuições apurado em conformidade a legislação aplicável a elas e o montante das contribuições considerado no cálculo do crédito presumido de IPI. Obviamente, essa dessemelhança somente pode ocorrer se prevista pela legislação correlata.

. Analisando-se a legislação relativa ao crédito presumido de IPI em comento, verifica-se que as principais regras específicas estabelecidas para cálculo do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a ser considerado no cálculo do aludido crédito presumido constam dos §§ 1º e 2º do art. 11-A da Lei nº 9.440, de 1997, quais sejam:

a) para identificação dos débitos das contribuições somente serão consideradas as vendas no mercado interno;

b) para identificação dos créditos das contribuições somente serão considerados custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas com a venda no mercado interno.

. Prosseguindo na análise de questões preliminares, deve-se salientar que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas conforme a legislação dessas contribuições são apuradas e recolhidas de forma centralizada pela unidade matriz da pessoa jurídica, conforme art. 15 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

. Portanto, eventual apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas por filial ou por estabelecimento da pessoa jurídica ocorre apenas para fins de determinação do valor das contribuições a ser considerado no cálculo do valor crédito presumido de IPI apurado pela pessoa jurídica.

Ainda continuando na elucidação de questões preliminares, cumpre ressaltar que no caso de pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para se apurar o valor das contribuições efetivamente devido em relação a filiais ou estabelecimentos instalados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste devem ser considerados os débitos e os créditos referentes às operações de venda no mercado interno promovidas por tais filiais ou estabelecimentos, conforme estabelecido pelo § 1º do art. 11-A da Lei nº 9.440, de 1997.

Portanto, na apuração das contribuições efetivamente devidas por filial ou estabelecimento para cálculo do crédito presumido não podem ser considerados os créditos vinculados às operações de exportação.

Encerrando as discussões preliminares, deve-se analisar o significado e o âmbito de aplicação dos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e dos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Eis o texto dos citados dispositivos:

“§ 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 para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.”

Consoante fica patente nos textos transcritos, os dispositivos em estudo estabelecem exclusivamente regras para alocação de custos, despesas e encargos a receitas sujeitas regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (permitindo-se apuração de créditos em relação a tais dispêndios) e a receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa das contribuições (vedando-se apuração de créditos em relação a tais dispêndios).

Portanto, as regras estabelecidas pelos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não podem ser utilizadas indistintamente para estabelecimento de rateio, proporcionalização ou alocação de custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, vez que tais regras aplicam-se apenas à hipótese em que tais dispêndios são vinculados concomitantemente a receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa e não cumulativa das citadas contribuições.

Ocorre que diversos dispositivos da legislação tributária referenciam os mencionados §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, para adotar a mesma sistemática de alocação de custos, despesas e encargos em outras situações.

Esse fenômeno ocorre no § 2º do art. 11-A da Lei nº 9.440, de 1997, que determina a adoção da aludida sistemática de alocação de custos, despesas e encargos no caso de dispêndios vinculados a operações no mercado interno e operações de exportação, para fins de determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a ser utilizado no cálculo do crédito presumido de IPI concedido à pessoa jurídica.

Outro ponto acerca da interpretação dos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é que o método de alocação dos dispêndios é “eleito pela pessoa jurídica”, conforme texto do § 9º dos reportados dispositivos, e ocorre na apuração centralizada no estabelecimento matriz da pessoa jurídica, consoante já explanado.

Portanto, resta evidente que o método eleito pela pessoa jurídica para alocar determinado custo, despesa ou encargo aplica-se à pessoa jurídica como um todo, não podendo as parcelas do mesmo dispêndio (sujeitas às mesmas condições fáticas) ser submetidas a métodos diversos em razão de sua origem em estabelecimentos diversos, notadamente porque a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas são apuradas e recolhidas pela pessoa jurídica de forma consolidada, e não por seus estabelecimentos de forma individualizada.

Exemplificativamente, suponha-se que certa pessoa jurídica, que possui sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração em todos os seus estabelecimentos, decida alocar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos à energia elétrica consumida em tais estabelecimentos mediante apropriação direta. Nesse caso, a pessoa jurídica não poderia eleger determinado estabelecimento para aplicar o método do rateio proporcional na alocação do valor dispendido com energia elétrica nele consumida, concomitantemente à aplicação do método de apropriação direta para alocação do gasto com energia elétrica nos demais estabelecimentos.

Ainda mais grave seria a hipótese de a pessoa jurídica utilizar essa explanada multiplicidade de métodos de alocação de dispêndios apenas para fins de majorar o valor do analisado crédito presumido de IPI.

Diante do exposto, responde-se à indagação da consulente contida no item 4, “a”, afirmando-se que o método de alocação de dispêndios para fins de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, escolhido pela pessoa jurídica deve ser aplicado em relação a todos os custos, despesas ou encargos sujeitos às mesmas condições fáticas, independentemente do estabelecimento em que incorridos.

Por consequência, o método de alocação de dispêndios escolhido pela matriz para fins de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e cálculo das contribuições devidas pela pessoa jurídica deve ser replicado na apuração das contribuições devidas por determinada filial para fins de cálculo do crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.440, de 1997.

Diante da resposta expressa no item anterior, resta prejudicada a indagação constante no item 4, “b”, **suso**.

Relativamente à indagação prevista no item 4, “c”, supra, consistente em saber se “O método da apropriação direta pode, à opção da pessoa jurídica, considerar o custeio por absorção ou variável?”, salienta-se que a Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 8º, e a Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 8º, ao preverem os métodos de apropriação de crédito das contribuições,

estabelecem que nesse tocante serão observadas as normas editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Por seu turno, o último ato normativo que tratou do tema foi a Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, que dispõe sobre a incidência das contribuições em comento no caso de operações com produtos de que trata, entre outras, a Lei nº 10.485, de 2002 (autopeças e veículos), dispondo em seu art. 40:

Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005 – Art. 40, §§ 1º e 2º

“Art. 40. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, tendo por base os custos, as despesas e os encargos vinculados a essas receitas, que deverão ser registrados separadamente daqueles vinculados às receitas sujeitas à incidência cumulativa das contribuições.

§ 1º Para efeito do disposto no **caput**, os valores a serem registrados devem ser determinados, 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, **com a utilização do método de custo real de absorção**, mediante a aplicação de critérios de apropriação por rateios que dêem uma adequada distribuição aos custos comuns; ou

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

§ 2º O método referido no §1º, eleito pela pessoa jurídica, deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins.” (grifou-se)

Assim, ante disposição expressa da legislação, no método de apropriação direta deve-se utilizar o custeio real de absorção, entendimento a que chegou a própria consultante em sua proposta de solução para a consulta.

Com respeito à pergunta formulada no item 4, “d”, retro, a consultante inquire: “No método da apropriação direta, qual deve ser o critério de rateio para apuração dos custos, despesas e encargos comuns”?

Partindo das redações contidas nas leis de regência do método de apropriação de crédito em questão (Lei nº 10.637, art. 3º, § 8º, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 8º), supratranscritas, o legislador ordinário apenas informa que no mecanismo de apropriação direta, inclusive em relação aos custos, deve ser utilizado sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração.

Segundo o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), dito sistema compreende:

Decreto nº 3.000, de 1999 – Art. 294, § 2º

“Art. 294.....

....

§ 2º Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I - apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

II - que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III - apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV - que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.”

A supracitada Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005, detalhou as regras para rateio dos dispêndios comuns, estabelecendo a obrigatoriedade da adoção de critérios que promovam justa e adequada distribuição desses valores:

“Art. 40. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, tendo por base os custos, as despesas e os encargos vinculados a essas receitas, que deverão ser registrados separadamente daqueles vinculados às receitas sujeitas à incidência cumulativa das contribuições.

§ 1º Para efeito do disposto no **caput**, os valores a serem registrados devem ser determinados, 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, com a utilização do método de custo real de absorção, mediante a aplicação de critérios de apropriação por rateios que dêem uma adequada distribuição aos custos comuns;”(grifos nossos)

Portanto, a resposta ao questionamento constante do item 4, “d”, consta do inciso I do § 1º do art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005.

Em adendo, a título informativo, cabe acentuar que os custos comuns de produção válidos para o Imposto de Renda (art. 290 do Decreto nº 3000, de 1999), controlados igualmente por sistema contábil de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, não podem ser simplesmente transportados para os livros auxiliares que registram a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins e utilizados para apuração de crédito desses gravames. Isto porque parte desses custos não geram crédito das contribuições, a exemplo dos dispêndios com pessoal/empregados. Disso emerge a necessidade de o contribuinte dispor de controle contábil paralelo, específico para as contribuições.

Quanto à derradeira pergunta, constante do item 4, “e”, supra, a consulente indaga “Quais receitas devem ser consideradas na definição da receita bruta para fins de cálculo do incentivo da Lei nº 9.440/1.997?”

Primeiramente, deve-se ressaltar, como sobredito, que o valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a ser utilizado no cálculo do crédito presumido de IPI em voga corresponde ao valor das contribuições efetivamente devidas pela pessoa jurídica em relação às operações no mercado interno promovidas pelas filiais ou estabelecimentos instalados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Portanto, somente podem ser consideradas as operações no mercado interno, apurando-se as contribuições efetivamente devidas mediante o confronto entre débitos (resultantes da incidência das contribuições sobre receitas auferidas pela pessoa jurídica) e créditos vinculados a essas operações.

Ademais, como explanado acima, as contribuições efetivamente devidas devem ser apuradas em conformidade com as regras previstas na legislação dessas contribuições, salvo regras específicas estabelecidas na ou decorrentes da legislação do referido crédito presumido (precipualemente a Lei nº 9.440, de 1997).

Por fim, resta analisar se produtos acabados (notadamente automóveis) importados pelas pessoas jurídicas beneficiárias do benefício fiscal em estudo poderiam ser considerados na apuração das contribuições devidas para fins de cálculo do crédito presumido de IPI (com os créditos e débitos vinculados à operação de importação, modificação e venda desses produtos importados).

Esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), conforme informado pela própria consultante, já se posicionou sobre o assunto. A Solução de Consulta Interna Cosit nº 17, de 26 de julho de 2012, embora faça alusão ao IPI, trata em essência dos gastos com a importação e das receitas de venda desses produtos no mercado interno, ocasião em que deixou assente que operações dessa natureza não estão inseridas no âmbito do incentivo. O ato decisório recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

As receitas decorrentes das vendas no mercado interno de veículos acabados importados não devem ser utilizadas na apuração do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997; Lei nº 12.218, de 30 de março de 2010.

Obviamente que, se as receitas decorrentes da venda no mercado interno de veículos acabados importados não podem ser consideradas na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas a serem utilizadas no cálculo do crédito presumido de IPI, também os créditos das aludidas contribuições apurados quando da importação dos veículos não podem ser considerados na mencionada apuração.

Assim, responde-se ao questionamento apresentado no item 4, “e”, afirmando-se que as receitas a serem consideradas na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins efetivamente devidas para fins de cálculo do crédito presumido de IPI obedecem à legislação das contribuições, salvo regras especiais constantes na legislação do referido crédito presumido, destacando-se entre tais regras que:

a) somente podem ser consideradas as operações no mercado interno, apurando-se as contribuições efetivamente devidas mediante o confronto entre débitos e créditos vinculados a essas operações;

b) as vendas no mercado interno de veículos acabados importados não podem ser consideradas na apuração das contribuições devidas utilizadas no cálculo do crédito presumido de IPI, tanto os débitos das contribuições decorrentes do auferimento de receitas com tais vendas quanto os créditos decorrentes da importação de tais veículos.

Conclusão

54. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta interna respondendo-se à interessada que:

a) o método de alocação de dispêndios escolhido pela matriz para fins de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto

nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e cálculo das contribuições devidas pela pessoa jurídica deve ser replicado na apuração das contribuições devidas por determinada filial ou estabelecimento para fins de cálculo do crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.440, de 1997;

b) na aplicação do método de apropriação direta de que trata os §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em relação a operações com produtos de que trata a Lei nº 10.485, de 2002, conforme art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005:

b.1) deve-se utilizar o método de custo real de absorção;

b.2) a alocação de dispêndios deve ser efetuada mediante a aplicação de critérios de apropriação por rateios que garantam uma adequada distribuição;

c) as receitas a serem consideradas na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins efetivamente devidas para fins de cálculo do crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.440, de 1997, obedecem à legislação das referidas contribuições, salvo regras especiais constantes na legislação do mencionado crédito presumido de IPI, destacando-se entre tais regras especiais que:

c.1) somente podem ser consideradas as operações no mercado interno, apurando-se as contribuições efetivamente devidas mediante o confronto entre débitos e créditos vinculados a essas operações;

c.2) as vendas no mercado interno de veículos acabados importados não podem ser consideradas na apuração das contribuições devidas utilizadas no cálculo do crédito presumido de IPI em voga, tanto os débitos das contribuições decorrentes do auferimento de receitas com tais vendas quanto os créditos decorrentes da importação de tais veículos.

À consideração superior.

(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

Aprovo a presente Solução de Consulta Interna.
Encaminhe-se e publique-se na forma dos arts. 4º e 7º da Ordem de Serviço
Cosit nº 1, de 8 de abril de 2013.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit