



Solução de Consulta nº 311 - Cosit

Data 14 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIÇÃO DE GLP. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA.

As receitas que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real auferem em decorrência da distribuição de gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural sujeitam-se à tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e, em regra, ao regime de apuração não cumulativa dessa contribuição;

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, é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 3º da Lei nº 10.637) em relação a dispêndios vinculados a receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa decorrentes da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, desde que cumpridos os requisitos exigidos e observadas as vedações estabelecidas (citam-se exemplificativamente as vedações de apuração de créditos em relação a tais dispêndios decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda e da aquisição de insumos e de bens incorporados ao ativo imobilizado).

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 165, I, e 168, I; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º, 21 e 23, III; Lei nº 10.637, de 2002; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 42; Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º, III; IN RFB nº 1.300, de 2012, arts. 17 e 32; Resolução ANP nº 49, de 2016; Portaria ANP nº 47, de 1999, art. 6º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIÇÃO DE GLP. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA.

As receitas que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real auferem em decorrência da distribuição de gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural sujeitam-se à tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e, em regra, ao regime de apuração não cumulativa dessa contribuição;

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, é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 3º da Lei nº 10.637) em relação a dispêndios vinculados a receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa decorrentes da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, desde que cumpridos os requisitos exigidos e observadas as vedações estabelecidas (citam-se exemplificativamente as vedações de apuração de créditos em relação a tais dispêndios decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda e da aquisição de insumos e de bens incorporados ao ativo imobilizado).

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 165, I, e 168, I; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º, 21 e 23, III; Lei nº 10.833, de 2003; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 42; Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º, III; IN RFB nº 1.300, de 2012, arts. 17 e 32; Resolução ANP nº 49, de 2016; Portaria ANP nº 47, de 1999, art. 6º.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

É ineficaz a consulta quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, nos termos do inciso XI do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inciso XI.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, formulada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ter como principal atividade *a distribuição, na*

modalidade a granel, de gás liquefeito de petróleo (GLP), além de, quando necessário [...] a execução dos serviços de construção de centrais de GLP.

2. O objeto social da peticionante consiste, conforme aposto nos autos, na [...] *distribuição, comercialização atacadista e varejista, transporte, importação, distribuição por granel e instalações industriais de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP, tanques, equipamentos e ferramentas; e ainda a gestão comercial e prestação de serviços para terceiros no mesmo ramo.*

3. A consulente descreve sua atividade de distribuição de GLP nos seguintes termos:

(...) o ciclo de operações da Consulente normalmente envolve:

(i) a aquisição do GLP a granel junto a produtor, importador ou outro distribuidor de GLP;

(ii) o transporte, por meio de caminhões-tanques de sua titularidade, do GLP adquirido para armazenamento para as suas bases operacionais;

(iii) o armazenamento do GLP em tanques de armazenamento de sua titularidade localizados em suas bases operacionais;

(iv) o transporte, por meio de caminhões-tanque de sua titularidade, do GLP armazenado em suas bases operacionais para o endereço de cada cliente;

(v) a comercialização de GLP a granel aos seus clientes por meio de caminhões-tanques de sua titularidade que abastecem recipientes estacionários, também de sua titularidade mas cedidos aos clientes a título de comodato ou locação, localizados na central de GLP de cada cliente.

Em algumas circunstâncias, o ciclo de operações acima é simplificado de forma que o caminhão-tanque da Consulente não transporta o GLP adquirido junto ao produtor, importador ou outro distribuidor para a base operacional e posterior armazenamento em tanque, transportando dito GLP diretamente aos seus clientes para abastecimento das respectivas centrais de GLP.

(destaques do original)

4. Elucida que *“em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS do GLP, a legislação concentra a tributação de tais contribuições nas pessoas dos produtores e/ou importadores, conforme art. 4º, III, da Lei nº 9.718/98, com redação dada pela Lei nº 10.865/04”.*

5. Continua afirmando que, em relação à apuração dos referidos tributos, está sujeita *“à sistemática de tributação monofásica, a qual, por sua vez, não se confunde ou substitui o regime de apuração não cumulativo e/ou cumulativo das referidas contribuições”.*

6. Cita a Solução de Consulta Cosit nº 218, de 6 de agosto de 2014, que, ao examinar a atividade de comerciantes varejistas de gasolina, exceto gasolina de aviação, e de óleo diesel, concluiu pela impossibilidade de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes às hipóteses de (i) aquisição de bens utilizados como insumos e (ii) aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

7. Afirma que

em razão das peculiaridades da atividade desenvolvida pela Consulente, delineadas no item 2.1 acima, a Consulente entende que a restrição imposta na referida consulta em relação aos incisos II e VI do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 não se aplicam ao seu caso.

8. Segue defendendo a possibilidade de descontar crédito nos termos dos incisos II e VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e expõe que

(...) entende que não deve haver restrição sobre o desconto de créditos sobre os itens previstos nos incisos II e VI do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, especialmente sobre os recipientes estacionários, tanques de armazenamento e caminhões-tanque, assim como insumos e outros bens que integram o seu ativo não circulante/imobilizado e que constam no rol expresso de investimentos necessários ao desempenho da sua atividade, na forma dos arts. 6º, II, e 8º, III, 'a' e 'b', da Resolução ANP nº 15/2005 e em cotejo com o balanço da Consulente (anexo).

9. Esclarece que, a seu ver

o mesmo raciocínio se aplica no caso da Contribuição para o PIS-PASEP-Importação e da COFINS-Importação, nos termos do art. 15, II a V, da Lei nº 10.865/04, com a redação dada pela Lei nº 11.196/05, face a operações de importação de recipientes estacionários realizados pela Consulente (em anexo).

10. Por fim, indaga:

1. É correto afirmar que as receitas da venda de GLP se encontram submetidas às regras da não cumulatividade para fins da Contribuição ao PIS/PASEP, COFINS, Contribuição ao PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, previstas nas Leis nº 10.865/04, 10.833/03, 10.637/02, considerando que a Consulente está sujeita ao lucro real para fins de IRPJ e CSLL?

2. Em sendo negativa a resposta acima, por qual(is) fundamento(s) legal(is)?

3. Em sendo positiva a resposta a primeira pergunta, a Consulente pode descontar créditos em relação a custos, despesas, encargos e insumos vinculados à distribuição de GLP a granel, dos termos da exposição acima e do disposto nos incisos II a X do art. 3º das Leis nº 10.637/02, 10.833/03 e II a V do art. 15 da Lei nº 10.865/04?

4. Em caso afirmativo, a Consulente pergunta se o desconto dos créditos se refere a todos os incisos indicados ou a algum ou a alguns deles?

5. No caso de créditos não descontados de Contribuição ao PIS/PASEP, COFINS, Contribuição ao PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, é possível o ressarcimento por meio da sistemática do PER/DCOMP de que trata o art. 27 e seguintes da Instrução Normativa nº 1.300/12 ou ato normativo que vier a substituí-la?

6. Caso positiva a resposta anterior, há alguma restrição temporal/prescricional ou deve ser observado apenas o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e art. 15, § 2º, da Lei nº 10.865/04?

(sic)

11. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa n.º 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

12. Inicialmente, salienta-se que o processo de 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, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

13. Preliminarmente, ressalta-se que, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pela pessoa jurídica e de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições, as diversas atividades econômicas exercidas pela pessoa jurídica podem ter tratamento distintos (cumulatividade versus não cumulatividade, cobrança ordinária versus concentração tributária, regras específicas constantes de microrregimes de tributação, etc).

14. Assim, a resposta a uma consulta sobre a interpretação da legislação dessas contribuições relativa a qualquer atividade econômica somente pode ser respondida se houver detalhamento suficiente a permitir a exata compreensão do contexto envolvido, especialmente em face dos efeitos atribuídos pela legislação à consulta corretamente apresentada.

15. Conforme consta da consulta apresentada, a consulente desenvolve as seguintes atividades econômicas: (i) a **distribuição de GLP**, derivado de petróleo e de gás natural; (ii) a **cessão a título de comodato e a locação** de recipientes estacionários de GLP; e (iii) a execução de serviços de **construção de centrais de GLP**. Além disso, a referência de suas indagações à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação e a menção de seu objeto social à importação de GLP acrescentam, ao menos potencialmente, a **importação** desse produto ao rol das atividades da consulente.

16. A atividade de *distribuição de GLP* atualmente é definida pela Resolução ANP n.º 49, de 30 de novembro de 2016, da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), que também especifica as modalidades de distribuição:

Resolução ANP n.º 49, de 2016

Art. 1º Ficam estabelecidos, pela presente Resolução, os requisitos necessários à autorização para o exercício da atividade de distribuição de gás liquefeito de petróleo - GLP e a sua regulamentação.

Parágrafo único. A atividade de distribuição de GLP é considerada de utilidade pública e compreende aquisição, armazenamento, envasilhamento, transporte, comercialização e controle de qualidade de GLP, assim como a assistência técnica ao consumidor.

(...)

Art. 3º A atividade de distribuição de GLP somente poderá ser exercida por pessoa jurídica constituída sob as leis brasileiras que atender, em caráter permanente, aos seguintes requisitos:

(...)

Parágrafo único. A autorização para o exercício da atividade de distribuição de GLP será diferenciada de acordo com a modalidade, distinguindo-se entre: (a) envasado e a granel, ou (b) a granel.

17. Ao mesmo tempo, a Portaria ANP n.º 47, de 24 de março de 1999, atribui às distribuidoras de GLP a granel a responsabilidade pela execução de serviços de instalação e de construção de centrais de GLP:

Portaria ANP n.º 47, de 1999

Art. 6º. A distribuidora é a única responsável pela execução dos serviços de instalação e construção de centrais de GLP diretamente ou por meio de empresas prestadoras de serviços especializados e credenciadas pela mesma.

(...)

18. Conforme se observa do texto da presente consulta e da legislação correlata, uma pessoa jurídica distribuidora de GLP pode exercer diversas espécies de atividades diferentes para viabilizar sua atuação, desde a distribuição de produtos propriamente dita até construção civil. Ademais, conforme ressaltado acima, é possível que cada uma dessas atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica esteja sujeita a regras diversas da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

19. Nada obstante, somente consta do texto da presente consulta detalhamento acerca da atividade de distribuição de GLP, conquanto a consulente utilize o desenvolvimento de diversas outras atividades como fundamento para possível direito de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

20. Nesse contexto, a presente Solução de Consulta responderá aos questionamentos apresentados exclusivamente em relação à atividade de distribuição de GLP propriamente dita, excluindo-se todas as eventuais demais atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

21. Neste ponto, convém transcrever os seguintes dispositivos legais relevantes para a solução da presente consulta:

Lei n.º 9.718, de 1998

*Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos **produtores e importadores de derivados de petróleo** serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei n.º 10.865/2004)*

(...)

*III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de **gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural**; (Redação dada pela Lei n.º 11.051/2004)*

(...)

Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001

Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

II - (Revogado pela Lei n.º 11.727/2008)

III - (Revogado pela Lei n.º 11.727/2008)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses de venda de produtos importados, que se sujeita ao disposto no art. 6º da Lei n.º 9.718, de 1998.

Lei n.º 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)

(...)

~~§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.~~

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

~~IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis n.ºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;~~

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei n.º 10.865/2004) (Revogado pela Lei n.º 11.727/2008)

(...)

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).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei n.º 10.865/2004)

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e **gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural**; (Redação dada pela Lei nº 10.925/2004)

(...)

X - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, **gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural**. (Incluído pela Lei nº 10.925/2004)

[...]

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787/2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898/2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973/2014)

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Lei nº 10.865, de 2004

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

(...)

Art. 23. O **importador ou fabricante** dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:

(...)

III - R\$ 119,40 (cento e dezenove reais e quarenta centavos) e R\$ 551,40 (quinhentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por tonelada **de gás liquefeito de petróleo - GLP, derivado de petróleo e de gás natural**; (Redação dada pela Lei nº 11.051/2004)

(...)

22. Nota-se que os questionamentos de 1 a 4 já foram tratados por essa Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) em momento anterior através da Solução de Consulta Cosit nº 265, de 29 de maio de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 01 de junho de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

23. Transcreve-se, abaixo, os trechos pertinentes para o deslinde da questão:

Solução de Consulta Cosit n.º 265, de 2017**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

BEBIDAS FRIAS. COMÉRCIO ATACADISTA. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, desde que cumpridos os requisitos legais, é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003) em relação a dispêndios vinculados a receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa decorrentes da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, exceto em relação a dispêndios decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda.

Todavia, 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; Lei nº 13.097, de 2015; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

BEBIDAS FRIAS. COMÉRCIO ATACADISTA. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, desde que cumpridos os requisitos legais, é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) em relação a dispêndios vinculados a receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa decorrentes da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, exceto em relação a dispêndios decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda.

Todavia, 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; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 58-A a 58-U; Lei nº 13.097, de 2015; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

(...)

Relatório

(...)

Fundamentos

(...)

8. Considerando que o questionamento apresentado versa sobre a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na atividade de revenda de produtos sujeitos à cobrança monofásica ou concentrada das contribuições, faz-se necessário preliminarmente compreender essa tributação e sua aplicação na indústria e comércio de bebidas.

9. A tributação monofásica ou concentrada configura-se em um tratamento tributário específico da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Consiste em atribuir a determinado sujeito passivo a responsabilidade pela apuração e recolhimento das referidas exações em relação a toda a cadeia de um produto ou serviço, o que geralmente ocorre nas etapas de produção ou importação.

10. O sistema monofásico ou concentrado difere do regime de apuração das contribuições. O fato de determinada pessoa jurídica apurar tais tributos de modo concentrado em relação a um determinado produto ou serviço não implica a sujeição a um determinado regime de apuração. Assim, o enquadramento de determinada pessoa jurídica em um ou outro regime não guarda relação com a tributação concentrada de determinado produto ou serviço.

11. Dito isso, é sabido que os regimes de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins consistem em cumulativo ou não cumulativo (a exceção se dá com relação às empresas optantes pelo regime de apuração de tributos unificados – Simples Nacional – instituído pela Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006). A regra de apuração é por meio da sistemática não cumulativa, havendo exceções como as expostas no art. 8º da Lei n.º 10.637, de 2002, e no art. 10 da Lei n.º 10.833, de 2003.

12. As empresas que tributam o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) com base no lucro real, como é o caso da consulente, em regra submetem-se ao regime não cumulativo das contribuições.

13. Portanto, de tudo o que foi dito até o presente, podemos extrair duas conclusões sobre o caso em apreço:

a) O fato de a consulente atuar no comércio atacadista de bebidas, produto submetido à concentração das contribuições, não implica submissão a determinado regime de apuração de tais tributos;

b) A consulente submete-se à sistemática não cumulativa das contribuições, já que apura o IRPJ com base no lucro real anual e não há nenhuma exceção prevista em lei que a enquadre no regime cumulativo.

14. Com relação ao objeto da consulta, que consiste em saber se é possível descontar crédito das contribuições em relação aos demais custos e despesas que não sejam o da aquisição para revenda do produto sujeito à tributação

concentrada, esse tema já foi abordado em diversas decisões da RFB vinculantes administrativamente, como nos seguintes:

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 07 de junho de 2016, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 09 de junho de 2016:

Art. 1º A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos submetidos à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão, em regra, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

§ 1º As receitas decorrentes da venda de álcool para fins carburantes estiveram sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins até 01 de outubro de 2008, data de entrada em vigor das alíneas “c” e “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, a partir da qual se aplica a tais receitas, em regra, o regime de apuração não cumulativa das contribuições, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

§ 2º 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.

Art. 2º Observado o disposto no art. 1º, para efeitos do rateio proporcional de que tratam o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total” referida nos mencionados dispositivos, mesmo que tais receitas estejam submetidas a suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições em voga, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

Solução de Consulta Cosit nº 218, de 06 de agosto de 2014, publicada no DOU de 18 de agosto de 2014 (que pode ser consultada na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/> >):

Ementa

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. COMERCIANTE VAREJISTA. O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. A partir de

1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel que apure a contribuição pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

A receita da venda de gás natural veicular (GNV) não sofre incidência monofásica da contribuição. Sujeita-se às regras da cumulatividade ou da não cumulatividade aplicadas aos bens em geral, a depender do regime a que esteja submetida a pessoa jurídica. No caso de pessoa jurídica tributada em regime não cumulativo, as receitas de venda desse produto sofrem incidência da contribuição à alíquota de 1,65%, com a possibilidade de desconto dos créditos admitidos pela legislação.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, I e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CRÉDITO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. COMERCIANTE VAREJISTA. *O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que esteja vinculada a pessoa jurídica.*

Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel que apure a Cofins pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.833, de 2003, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

A receita de venda de gás natural veicular (GNV) não sofre incidência monofásica da contribuição. Sujeita-se às regras da cumulatividade ou da não cumulatividade aplicadas aos bens em geral, a depender do regime a que esteja submetida a pessoa jurídica. No caso de pessoa jurídica tributada em regime não cumulativo, as receitas de venda desse produto sofrem incidência da contribuição à alíquota de 7,6%,

com a possibilidade de desconto dos créditos admitidos pela legislação.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, I e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º.

(...)

Fundamentação

(...)

13.1 Até o advento da Lei nº 10.865, de 2004, os produtos submetidos à tributação monofásica estavam excluídos da sistemática de apuração não cumulativa por determinação, respectivamente, do art. 1º, § 3º, IV, c/c art. 8º, VII, “a” da Lei nº 10.637, de 2002; e art. 1º, § 3º, IV, c/c art. 10, VII, “a” da Lei nº 10.833, de 2003. Assim, até aquele momento não havia que se falar em apuração de créditos calculados sobre despesas relacionadas à geração dessas receitas por terem natureza cumulativa.

13.2 Contudo, a partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica produtora com a venda de produtos monofásicos passou a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que esteja vinculada a pessoa jurídica. No caso da pessoa jurídica consulente, revendedora de produtos monofásicos, submetida ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, é possível a apuração de créditos em relação as hipóteses previstas na lei, exceto em relação àquela decorrente da aquisição de bens monofásicos para revenda.

15. Nesses termos, conforme conclui a solução de consulta acima transcrita, sendo a consulente uma pessoa jurídica que esteja submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que cumpridos os requisitos legais, é possível a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições estabelecidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, exceto em relação à aquisição para revenda dos produtos sujeitos à tributação monofásica ou concentrada.

(...)

Conclusão

25. Diante do exposto, responde-se à consulente que, tratando-se de pessoa jurídica submetida à sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e que comercialize bebidas frias no atacado:

a) a partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, desde que cumpridos os requisitos legais, é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) em relação a dispêndios vinculados a receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa decorrentes da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, exceto em relação a dispêndios decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda.

Nada obstante, 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.

(...)

24. Conforme concluído na Solução de Consulta, 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, é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) em relação a dispêndios vinculados a receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa decorrentes da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, desde que observados os requisitos e as vedações legais.

25. Entre os requisitos e as vedações estabelecidos pela legislação das contribuições cumpre analisar alguns, no contexto dos questionamentos apresentados pela consulente.

26. A uma, verifica-se que, em relação à atividade de distribuição de GLP propriamente dita, não se permite a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), pois esse crédito somente é permitido na aquisição de “bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (grifou-se), o que não ocorre na atividade de distribuição de GLP propriamente dita.

27. A duas, constata-se que, em relação à atividade de distribuição de GLP propriamente dita, não se permite a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em voga decorrentes da aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), pelo mesmo motivo do item acima.

28. Quanto à quinta e sexta indagações, elas referem-se à possibilidade de apropriação e de utilização extemporâneas dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, bem como à possibilidade de existirem restrições de caráter temporal a essas ações.

29. Como a Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, *caput*, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem que *a pessoa jurídica poderá descontar créditos*, e não que *a pessoa jurídica deverá descontar créditos*, a apropriação e a utilização deles são facultativas, e não obrigatórias. Assim, a apropriação e a utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são direitos subjetivos da pessoa jurídica e, devido a essa natureza, podem ser exercidos extemporaneamente, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.

30. Como regra geral, a única possibilidade de utilização dos créditos das exações em comento é o desconto do valor dessas contribuições no mês subsequente ao mês de competência dos custos, despesas e encargos vinculados aos créditos em questão (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, *caput* c/c § 1º) ou nos meses posteriores (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º).

31. Apesar disso, a legislação também prevê expressamente a possibilidade de **ressarcimento** desses créditos em dinheiro ou de sua **compensação** com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, em determinadas hipóteses.

32. Assim, desde que presentes as hipóteses legais específicas, ao final de cada trimestre calendário, a pessoa jurídica pode optar por compensar ou requerer o ressarcimento do saldo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins eventualmente existente, conforme previsão do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, que aduzem:

Lei nº 11.033, de 2004

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

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 nº 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.

33. Quanto à contagem do prazo, cumpre distinguir os pedidos de restituição, relativos à repetição do indébito tributário, e os pedidos de ressarcimento. Os créditos escriturais, passíveis de ressarcimento, embora guardem relação com o tributo apurado na forma da legislação, não tem por origem o pagamento indevido ou a maior. Logo, são diversos os regimes jurídicos aplicáveis ao pedido de restituição e ao pedido de ressarcimento, sendo este último o objeto da consulta.

34. No sentido do disposto na Solução de Divergência Cosit nº 21, de 2011, aplica-se ao pedido de ressarcimento de créditos escriturais, quanto à contagem de prazo, o disposto no Decreto nº 20.910, de 1932:

EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estão sujeitos

ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932.

[...]

O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração;

35. Portanto, conclui-se que o prazo para eventual pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da apuração do crédito, após o encerramento do trimestre-calendário, aplicando-se as disposições do Decreto nº 20.910, de 1932, desde que não ocorra a utilização dos referidos créditos como desconto do referido pagamento.

36. Os procedimentos para o pedido de ressarcimento e a compensação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são disciplinados, no âmbito desta Secretaria, pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

Conclusão

17. Tendo em vista o exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

a) as receitas que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real auferem em decorrência da distribuição de gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural sujeitam-se à tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e, em regra, ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições;

b) 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, é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) em relação a dispêndios vinculados a receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa decorrentes da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, desde que cumpridos os requisitos exigidos e observadas as vedações estabelecidas (citam-se exemplificativamente as vedações de apuração de créditos em relação à aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda e à aquisição de insumos e de bens incorporados ao ativo imobilizado). Todavia, 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 de créditos em relação a tais dispêndios, por expressa disposição de atos normativos então vigentes.

c) os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

18. Por fim, salienta-se que as perguntas da consulente referentes aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a suas atividades como executora de serviços de instalação e de construção de centrais de GLP, bem como referentes aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação vinculados a suas atividades como importadora de GLP, são ineficazes por não haver detalhamento suficiente para a compreensão do contexto envolvido, conforme exige o art. 18, inciso XI, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

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. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta Parcialmente Vinculada. 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 Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit