



Solução de Consulta nº 326 - Cosit

Data 20 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ART. 17 DA LEI Nº 11.033, DE 2004. RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. RECEITAS BENEFICIADAS COM ALÍQUOTA ZERO. INTER-RELAÇÃO.

A regra geral estabelecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que o crédito devidamente apurado pela pessoa jurídica em relação a determinado dispêndio seja mantido (não seja estornado) mesmo que a receita à qual esteja vinculado o dispêndio que originou o crédito seja contemplada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada.

O método de rateio proporcional de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, foi estabelecido legalmente para distinguir entre dispêndios vinculados a receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa e a receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, sendo relevante destacar que:

- a) o mencionado método de rateio não se aplica à pessoa jurídica que se sujeita à incidência não cumulativa em relação à totalidade de suas receitas;
- b) o fato de a pessoa jurídica auferir algumas de suas receitas contempladas por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep não justifica por si só a aplicação do referido método de rateio proporcional;
- c) todavia, é possível a aplicação analógica do aludido método de rateio para estabelecer proporcionalizações convenientes em determinadas situações específicas, que não são analisadas nesta consulta.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, §§ 7º a 9º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ART. 17 DA LEI Nº 11.033, DE 2004. RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. RECEITAS BENEFICIADAS COM ALÍQUOTA ZERO. INTER-RELAÇÃO.

A regra geral estabelecida pelo no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que o crédito devidamente apurado pela pessoa jurídica em relação a determinado dispêndio seja mantido (não seja estornado) mesmo que a receita à qual esteja vinculado o dispêndio que originou o crédito seja contemplada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Cofins, não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada.

O método de rateio proporcional de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, foi estabelecido legalmente para distinguir entre dispêndios vinculados a receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa e a receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, sendo relevante destacar que:

- a) o mencionado método de rateio não se aplica à pessoa jurídica que se sujeita à incidência não cumulativa em relação à totalidade de suas receitas;
- b) o fato de a pessoa jurídica auferir algumas de suas receitas contempladas por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Cofins não justifica por si só a aplicação do referido método de rateio proporcional;
- c) todavia, é possível a aplicação analógica do aludido método de rateio para estabelecer proporcionalizações convenientes em determinadas situações específicas, que não são analisadas nesta consulta.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 7º a 9º.

Relatório

A consulente acima identificada formula consulta acerca de interpretação da legislação tributária relativa à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Aduz, primeiramente, as seguintes considerações de fato e de direito:

a) que “*está sujeita à apuração da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) pela sistemática não-cumulativa*”;

b) que “*aufere receita de vendas de produtos sujeitos à tributação do PIS e COFINS à alíquota básica 1,65% e 7,6%, respectivamente, bem como de produtos sujeitos à alíquota 0 (zero)*”;

c) que “*os produtos tributados à alíquota básica com as respectivas classificações fiscais são: farinhas de carne e osso - NCM 2301.10.10, farinha de sangue - NCM 2301.10.90, farinha de peixe - NCM 2301.20.10, farinha de penas - NCM 2301.10.90, gordura animal mista - NCM 1501.90.00 e óleo de aves - NCM 1501.90.00*”; e que “*o produto sujeito a alíquota zero é o sebo bovino, com classificação fiscal 1502.10.12*”;

d) que “*o artigo 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004 (Lei 11.033/2004), dispõe que ‘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*”;

e) que “*no entendimento da ‘Consultante’, ‘os créditos vinculados a essas operações’ são aqueles previstos nos artigos 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (Lei 10.637/2002), e da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (Lei 10.833/2003), na proporção das receitas ‘efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS’ em relação à receita bruta total, que poderiam ser aproveitados pelo critério de ‘rateio proporcional, aplicando-se aos custos, às despesas e aos encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à alíquota zero e a receita bruta total, auferidas no mês’ (Solução de consulta n.º 143, de 20 de novembro de 2012 - Disit 05 [rectius, Disit 06])*”.

3. Nesse contexto, a consultante apresenta os seguintes questionamentos:

“a) Está correto o entendimento de que o fato de auferir receita sujeita à alíquota 0 (zero), prevista no inciso XIX, artigo 1º da Lei 10.925/2004, não impede a manutenção dos créditos vinculados a essas operações, conforme disposto no art. 17 da Lei 11.033/04 e, calculados pelo método de rateio proporcional?

b) Caso contrário, qual seria o entendimento correto?”.

4. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

5. Inicialmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

6. Assim, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consultante, 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.

7. Conforme relatado, o que se entende do texto da consulta apresentada é que a consulente questiona se é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a dispêndios (custos, despesas e encargos) vinculados a receitas auferidas pela pessoa jurídica beneficiadas por redução a zero das alíquotas das contribuições incidentes e se seria necessária a aplicação de rateio proporcional para cálculo do montante desses créditos.

8. Deveras, esse será exclusivamente o contexto considerado nessa Solução de Consulta, afastando-se as conclusões a seguir entabuladas para contextos fáticos ou jurídicos diversos.

9. Assim, nesta Solução de Consulta não serão analisadas, por exemplo, os procedimentos para aplicação das regras permissivas de ressarcimento e compensação de créditos estabelecidos no art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

10. Iniciando a análise do mérito dos questionamentos apresentados pela consulente, salienta-se de plano que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, não estabelece regras relativas à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (essas regras constam precipuamente do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente). Na verdade, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, “já parte do pressuposto de que os créditos foram regularmente apurados, permitindo-se sua manutenção se vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições”.

11. A regra geral estabelecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que o crédito devidamente apurado pela pessoa jurídica em relação a determinado dispêndio seja mantido (não seja estornado) mesmo que a receita à qual esteja vinculado o dispêndio que originou o crédito seja contemplada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada.

12. Portanto, a verificação sobre a possibilidade de apuração de crédito em relação a determinado dispêndio sujeita-se às regras de creditamento específicas (exemplificativamente, *caput* e § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e deve ocorrer no período mensal de apuração em que ocorrerem (conforme § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Ademais, após serem regularmente apurados, os créditos da não cumulatividade das contribuições em voga não precisam ser estornados (podem ser mantidos) ainda que a receita à qual esteja vinculado o dispêndio que originou o crédito seja contemplada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, por força do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

13. Fixada essa premissa, pode-se avançar para outra premissa também importante para elucidação do questionamento apresentado pela consulente.

14. Acerca da aplicação do rateio proporcional de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 50, de 19 de janeiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 23 de janeiro de 2017,

(disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

15. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

“EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS. TOTALIDADE DAS RECEITAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO. INAPLICABILIDADE.

O método de rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, utilizado para determinação dos créditos da Cofins, não se aplica à pessoa jurídica que se sujeita à incidência não cumulativa em relação à totalidade de suas receitas.

Dispositivos legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 8º, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS. TOTALIDADE DAS RECEITAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO. INAPLICABILIDADE

O método de rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, utilizado para determinação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, não se aplica à pessoa jurídica que se sujeita à incidência não cumulativa em relação à totalidade de suas receitas.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 8º, II.

(...)

Fundamentos

(...)

9. *Por didático, transcrevem-se os seguintes dispositivos da Lei nº 10.833, de 2003:*

“Art. 3º (...)

§ 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.”(grifou-se)

10. Consoante resta patente nos textos transcrito, o rateio proporcional de que tratam os dispositivos questionados pela consulente deve ser aplicado exclusivamente para apuração de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados concomitantemente a receitas sujeitas regime de apuração não cumulativa das contribuições em tela (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).

11. Assim, se a pessoa jurídica auferir exclusivamente receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, como afirma a consulente, não é cabível a aplicação do comentado rateio proporcional.

12. De outra banda, acerca da natureza cumulativa ou não cumulativa das receitas decorrentes da revenda de produtos sujeitos à cobrança concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, assim dispõe o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 07 de junho de 2016, publicado no DOU de 09/06/2016:

“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.” (grifou-se)

13. *Portanto, sendo a pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa em razão de apurar o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real e não havendo outra regra específica que submeta a receita auferida pela pessoa jurídica ao regime de apuração cumulativa, a receita decorrente da revenda de produtos sujeitos à cobrança concentrada das contribuições estará sujeita ao regime de apuração não cumulativa, sendo aplicáveis todas as regras afetas a esse regime, inclusive sobre apuração de créditos.*

14. *Assim, como ocorre com qualquer pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa das contribuições em voga, a consulente deve averiguar em relação a cada um de seus custos, despesas e encargos se a legislação permite ou não a apuração de créditos.*

15. *Ademais, resta salientar que há diversas regras acerca da apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições na atividade de revenda de produtos sujeitos à cobrança concentrada de tais contribuições, as quais não foram objeto da presente consulta.*

16. *Por fim, cumpre destacar que não existe incompatibilidade entre a vedação de creditamento constante do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e a permissão de manutenção de créditos constante do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, dado que as duas regras versam sobre situações completamente distintas. Enquanto o primeiro dispositivo estabelece regra para a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, vedando, como regra, o direito ao crédito quando da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições em tela; o segundo dispositivo já parte do pressuposto de que os créditos foram regularmente apurados, permitindo-se sua manutenção se vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições.”*

16. Deveras, o método de rateio proporcional em voga foi estabelecido legalmente para distinguir entre dispêndios vinculados a receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa e a receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa.

17. Assim, o referido rateio proporcional não foi estabelecido legalmente para distinguir as receitas sujeitas às alíquotas ordinárias das contribuições das receitas contempladas por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições.

18. Nada obstante, em diversas situações específicas da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (não são analisadas nesta consulta) mostra-se necessário ou conveniente distinguir determinados dispêndios ou determinadas receitas, o que, às vezes, somente pode ser feito por proporcionalização, aplicando-se analogicamente o referido método de rateio proporcional. Todavia, nesses casos há apenas uma aplicação analógica do aludido método, e não a aplicação prevista legalmente.

Conclusão

19. Diante do exposto, responde-se à consulente que:

a) a regra geral estabelecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que o crédito devidamente apurado pela pessoa jurídica em relação a determinado dispêndio seja mantido (não seja estornado) mesmo que a receita à qual esteja vinculado o dispêndio que originou o crédito seja contemplada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada.

b) o método de rateio proporcional de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, foi estabelecido legalmente para distinguir entre dispêndios vinculados a receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa e a receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, sendo relevante destacar que:

b.1) o mencionado método de rateio não se aplica à pessoa jurídica que se sujeita à incidência não cumulativa em relação à totalidade de suas receitas;

b.2) o fato de a pessoa jurídica auferir algumas de suas receitas contempladas por alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não justifica por si só a aplicação do referido método de rateio proporcional;

b.3) todavia, é possível a aplicação analógica do aludido método de rateio para estabelecer proporcionalizações convenientes em determinadas situações específicas, que não são analisadas nesta consulta.

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.

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