



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
 SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
 8ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº *****	SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº 151 , de 02 de junho de 2006	
INTERESSADO *****	CNPJ/CPF *****	
DOMICÍLIO FISCAL *****		

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: PIS NÃO-CUMULATIVO. COMERCIALIZAÇÃO DE BENS. CRÉDITOS.

Tratando-se de empresa voltada à importação, exportação e comercialização (compra e venda) de produtos industrializados, em que não se utilizam insumos, os créditos passíveis de aproveitamento são, além daquele calculado sobre o valor das aquisições de bens para revenda efetuadas em cada mês, apenas os que se enquadrem em algum dos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Quanto às despesas de frete e armazenagem, o crédito se restringe às despesas efetuadas nas operações de venda e desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, devendo ser apurado somente a partir de 1º de fevereiro de 2004, consoante expressa previsão legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. e 3º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, IX, 15, II e 93, I; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; IN SRF nº 247, de 2002, e IN SRF nº 358, de 2003.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: COFINS NÃO-CUMULATIVA. COMERCIALIZAÇÃO DE BENS. CRÉDITOS.

Tratando-se de empresa voltada à importação, exportação e comercialização (compra e venda) de produtos industrializados, em que não se utilizam insumos, os créditos passíveis de aproveitamento são, além daquele calculado sobre o valor das aquisições de bens para revenda efetuadas em cada mês, apenas os que se enquadrem em algum dos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Quanto às despesas de frete e armazenagem, o crédito se restringe às despesas efetuadas nas operações de venda e desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, devendo ser apurado somente a partir de 1º de fevereiro de 2004, consoante expressa previsão legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 93, I; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; IN SRF nº 404, de 2004.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

RELATÓRIO

A consulente formula consulta administrativa sobre a interpretação legislação tributária referente às regras da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins não-cumulativas, previstas, respectivamente, na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003. Informa atuar na área de importação, exportação e comercialização de brinquedos.

2. Alega que a referida legislação não adotou o mesmo mecanismo do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS, não havendo destaque da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins em nota fiscal.

3. Entende que os diversos serviços por ela arrolados e descritos tratam-se de serviços utilizados como insumos para a atividade empresarial e enquadram-se no disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002 e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

4. Após descrevê-los, solicita confirmação do seu entendimento de que proporcionam direito a crédito fiscal da Contribuição para o PIS e da Cofins os seguintes custos ou despesas:

- “a) Contratação de publicidade e propaganda;*
- b) Contratação de pesquisas de mercado;*
- c) Representantes comerciais;*
- d) Serviços de transporte;*
- e) Despesas alfandegárias;*
- f) Taxa de corretagem;*
- g) Seguros;*
- h) Frete e armazenagem, para a Contribuição do PIS desde dezembro de 2002.”*

FUNDAMENTOS LEGAIS

5. Preliminarmente, cabe notar que o processo de consulta, regido fundamentalmente pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996, e arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal aplicável a fato concreto e determinado.

6. Sendo assim, não cabe no presente pleito analisar o rol exemplificativo de despesas, apresentado pela consulente, sobre as quais questiona se poderia calcular créditos para fins de apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins, mas, sim, fornecer a correta interpretação do art. 3º, das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente, em face das atividades realizadas pela empresa.

7. Ressalte-se que, segundo a sistemática de apuração não-cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, os contribuintes a elas sujeitos podem apurar um crédito correspondente à aplicação das respectivas alíquotas sobre determinados custos, para ser abatido do que for devido, num mesmo período, a título das referidas contribuições.

8. Assim, deve-se interpretar restritivamente a legislação referente à sistemática não-cumulativa, inaugurada pela Medida Provisória nº 66, editada em 29.8.2002 e convertida na Lei nº 10.637, de 2002, sobre a apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, que, entre outras providências, dispôs sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/Pasep. No mesmo sentido deve ser interpretada a Lei nº 10.833, de 29.12.2003, que veio dispor sobre a apuração não-cumulativa da Cofins.

9. A análise da presente consulta enfocará, basicamente, a lei mais recente – a lei da Cofins, a qual, tratando da mesma sistemática não-cumulativa, apresenta contornos um pouco mais elaborados e passa a estendê-los à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep, visando equiparar-lhes o tratamento. Vê-se que essa lei, ao mesmo tempo em que majorou a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo, permitiu o desconto dos créditos relativos aos custos e despesas que determinou, desde que sujeitos à mencionada contribuição, nos seguintes termos:

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

(...)

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

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

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

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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, de 2004)

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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, de 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, de 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.”

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

I - aos arts. 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004;

(...)”

10. Em seguida, a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12.3.2004, esclareceu sobre a incidência não-cumulativa da Cofins, dispondo, *ipsis litteris*:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

a) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

c) a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples);

d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; e

e) a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:

a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e

IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma desta Instrução Normativa.

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do **caput**, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(...)

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea "b" do inciso I do **caput**, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e

II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do **caput**, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Art. 9º O direito ao crédito de que trata o art. 8º aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e

IV - aos bens e serviços adquiridos, aos custos, despesas e encargos incorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve contabilizar os bens adquiridos e os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, separadamente daqueles efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.”

11. Com a edição da Medida Provisória nº 164, de 29.01.2004 (convertida na Lei nº 10.865, de 2004), a qual instituiu a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

sobre a importação de bens e serviços, as pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins podem, a partir de 1º de maio de 2004, descontar também os créditos relativos às seguintes importações:

“I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos 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, de 2005)”

12. Os dispositivos acima transcritos demonstram que o legislador adotou, para fins de utilização de crédito na modalidade da não-cumulatividade, o de listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito e os atrelou a determinada atividade, assim como ao modo de produção no que respeita à questão do insumo. Com efeito, a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição, dependendo da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.

13. Como visto, os créditos da Cofins e, da mesma forma, os da Contribuição para o PIS/Pasep, apuram-se em relação aos seguintes dispêndios mensais: (a) custos de aquisição de bens para revenda e de bens ou serviços para serem utilizados como insumos; (b) determinados custos e despesas (como energia elétrica, aluguéis, frete etc.); (c) encargos de depreciação e amortização; (d) bens recebidos em devolução.

14. Os insumos, por sua vez, são definidos apenas em função de sua utilização na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, ou seja, são os bens ou serviços consumidos na fabricação de bens ou na prestação de serviços.

15. Em se tratando de empresa voltada à importação, exportação e comercialização (compra e venda) de produtos industrializados, como descrito no contrato social da consulente (cópia às fls.12), não há que se falar em utilização de bens ou serviços como insumos, visto que, nesse caso, não há produção de bens ou prestação de serviços. Aqui, trata-se de revenda de bens, cuja previsão de crédito das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins encontra-se destacada no inciso I das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, correspondendo ao resultado da aplicação das respectivas alíquotas ao valor das aquisições de bens para revenda efetuadas em cada mês.

16. Todas as demais despesas e custos efetuados, em que pese necessários à exploração da atividade de comercialização, importação ou exportação da consulente, somente darão direito a crédito caso a hipótese se enquadre em algum dos demais incisos do art. 3º das respectivas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

17. Quanto às despesas de frete e armazenagem (item h da consulta), destaque-se a previsão legal contida no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, extensivo ao PIS/Pasep

não-cumulativo por força do art. 15, inciso II, da mesma lei. A legislação, todavia, restringe o crédito às despesas efetuadas nas operações de venda e desde que o ônus seja suportado pelo vendedor.

18. Ademais, considerando-se a interpretação restritiva da legislação sobre a não-cumulatividade das contribuições sociais, a qual, especialmente em termos de benefícios, depende de previsão expressa, não se pode deixar de observar a eficácia da norma permissiva da constituição de crédito do PIS/Pasep sobre as despesas de frete. A regra é que somente a partir de 1º de fevereiro de 2004 tornou-se possível a constituição de crédito tanto da Cofins quanto do PIS/Pasep sobre aquelas despesas, conforme expressa previsão do art. 93, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003. Antes disso, embora já vigente a legislação do PIS/Pasep não-cumulativo, não havia previsão legal para tal creditamento.

CONCLUSÃO

19. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo à interessada que, tratando-se de empresa voltada à importação, exportação e comercialização (compra e venda) de produtos industrializados, em que não se utilizam insumos, os créditos passíveis de aproveitamento são, além daquele calculado sobre o valor das aquisições de bens para revenda efetuadas em cada mês (arts. 3º, I, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03), apenas os que se enquadrem em algum dos demais incisos do art. 3º das respectivas leis. Por não se enquadrarem dentre aquelas hipóteses legais, as despesas descritas pela consulente como sendo efetuadas a título de: “a) *Contratação de publicidade e propaganda*; b) *Contratação de pesquisas de mercado*; c) *Representantes comerciais*; d) *Serviços de transporte*; e) *Despesas alfandegárias*; f) *Taxa de corretagem*; g) *Seguros*” (sic) não geram direito à apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Quanto às despesas de frete e armazenagem (item h da consulta), o crédito se restringe às despesas efetuadas nas operações de venda e desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, devendo o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, assim como o da Cofins, ser apurado somente a partir de 1º de fevereiro de 2004, consoante expressa previsão legal.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Encaminhe-se à *****, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

Desta solução de consulta não cabe recurso, nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, sem efeito suspensivo, no prazo de 30 dias a partir da ciência deste ato, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica.

São Paulo, ____/____/2006

Hamilton Fernando Castardo

Chefe da Divisão de Tributação

Portaria SRRF 0800/G Nº 1.193/2004 (DOU de 11/10/2004)

Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)

alterada pela Portaria SRRF 0800/G nº 80/1997 (DOU de 17/12/1997)