



Solução de Consulta nº 420 - Cosit

Data 12 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

BEBIDAS FRIAS. SUCESSÃO DE REGIMES TRIBUTÁRIOS. ESTOQUE DE ABERTURA. CRÉDITOS. ALÍQUOTA. LEI APLICÁVEL.

Em 01.05.2015, as bebidas frias que se sujeitavam ao regime de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep previsto nos arts. 58-A a 58-V da Lei nº 10.833, de 2003, passaram a ser tributadas pelo regime previsto nos arts. 14 e 24 a 39 da Lei nº 13.097, de 2015.

A aquisição de bebidas frias sob a égide do regime da Lei nº 10.833, de 2003, não gera direitos aos créditos básicos e presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep previstos nos arts. 30 e 31 da Lei nº 13.097, de 2015.

Desde 01.05.2015, as receitas decorrentes das vendas das bebidas frias citadas no art. 14 da Lei nº 13.097, de 2015, sujeitam-se ao regime tributário dos arts. 14 a 39 dessa lei, ainda que essas bebidas tenham sido adquiridas na vigência do regime tributário dos arts. 58-A a 58-V da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: CTN, art. 108; Lei nº 13.097, de 2015, arts. 14 a 39; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I e §§ 1º e 13 e art. 12, § 5º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

BEBIDAS FRIAS. SUCESSÃO DE REGIMES TRIBUTÁRIOS. ESTOQUE DE ABERTURA. CRÉDITOS. ALÍQUOTA. LEI APLICÁVEL.

Em 01.05.2015, as bebidas frias que se sujeitavam ao regime de tributação da Cofins previsto nos arts. 58-A a 58-V da Lei nº 10.833, de 2003, passaram a ser tributadas pelo regime previsto nos arts. 14 e 24 a 39 da Lei nº 13.097, de 2015.

A aquisição de bebidas frias sob a égide do regime da Lei nº 10.833, de 2003, não gera direitos aos créditos básicos e presumidos da Cofins previstos nos arts. 30 e 31 da Lei nº 13.097, de 2015.

Desde 01.05.2015, as receitas decorrentes das vendas das bebidas frias citadas no art. 14 da Lei nº 13.097, de 2015, sujeitam-se ao regime

tributário dos arts. 14 a 39 dessa lei, ainda que essas bebidas tenham sido adquiridas na vigência do regime tributário dos arts. 58-A a 58-V da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: CTN, art. 108; Lei nº 13.097, de 2015, arts. 14 a 39; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso I e § 1º, e art. 11, § 3º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13 c/c art. 15, II.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que se dedica ao *comércio atacadista de produtos alimentícios em geral* e apura a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins de forma não cumulativa.

2. Após recordar que em 01.05.2015 as bebidas frias, que se sujeitavam anteriormente ao regime de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto nos arts. 58-A a 58-V da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passaram a ser tributadas pelo regime previsto nos arts. 14 a 39 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, a consulente indaga:

1) Tendo em vista que a partir de 01/05/2015 tais mercadorias [cervejas, refrigerantes e outras bebidas], que até 30/04/2015 eram tributadas à alíquota Zero (0%), passaram a serem tributadas pelo PIS e COFINS pelas alíquotas normais, como proceder referente ao crédito referente ao estoque existente em 30/04/2015?

2) Caso não seja possível a apropriação de créditos no estoque de 30/04/2015, e estas mercadorias sejam tributadas a partir de 01/05/2015, não estará incidindo uma tributação BIS IN IDEM, tendo em vista que somos tributados pelo Lucro Real e regime não cumulativo?

3) Caso não seja possível o aproveitamento dos créditos referentes ao montante em estoque na data de 30/04/2015, a tributação destas deveria ser apenas para as mercadorias que entrassem no estoque a partir de 01/05/2015 e as mercadorias que estavam em estoque em 30/04/2015 mantidas, mesmo após 01/05/2015, tributadas à alíquota zero?

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

Fundamentos

4. Preliminarmente, 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.

5. Nesse contexto, a 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.

6. As indagações da consulente tratam de duas questões distintas: a possibilidade de apropriar créditos presumidos referentes a produtos adquiridos na vigência do antigo regime tributário e a determinação do regime tributário aplicável às receitas decorrentes das vendas dessas bebidas.

7. Ao mencionar a forma de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vigente até 30 de abril de 2015, a Consulente se refere aos arts. 58-A a 58-V da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, diploma este que previa, entre outras disposições, o seguinte (sem os destaques no original):

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 nº 12.973, de 2014)

(...)

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 nº 10.865, de 2004)

(...)

VIII – no art. 58-I desta Lei, no caso de venda das bebidas mencionadas no art. 58-A desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

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)

(...)

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

(...)

Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.

(...)

Art. 58-A. A Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, a Cofins-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nos códigos 21.06.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, serão exigidos na forma dos arts. 58-B a 58-U desta Lei e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Parágrafo único. A pessoa jurídica encomendante e a executora da industrialização por encomenda dos produtos de que trata este artigo são responsáveis solidários pelo pagamento dos tributos devidos na forma estabelecida nesta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Art. 58-B. Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às receitas decorrentes da venda dos produtos de que trata o art. 58-A desta Lei auferidas por comerciantes atacadistas e varejistas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica: (Redação dada pela Lei nº 11.827, de 2008)

I - à venda a consumidor final pelo importador ou pela pessoa jurídica industrial de produtos por ela fabricados; (Incluído pela Lei nº 11.827, de 2008)

II - às pessoas jurídicas optantes pelo regime de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. (Incluído pela Lei nº 11.827, de 2008)

(...)

Art. 58-U. O disposto nos arts. 58-A a 58-T desta Lei será regulamentado pelo Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Art. 58-V. O disposto no art. 58-A desta Lei, em relação às posições 22.01 e 22.02 da Tipi, alcança, exclusivamente, água e refrigerantes, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólíticos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

8. A partir de 1º de maio de 2015, com a entrada em vigor da Lei nº 13.097, de 2015, as contribuições passaram a incidir na cadeia de produção e comercialização das bebidas frias mediante um regime híbrido, cujas principais prescrições relativas aos comerciantes atacadistas (situação da consultante) são as seguintes:

Art. 14. Observado o disposto nesta Lei, serão exigidos na forma da legislação aplicável à generalidade das pessoas jurídicas a Contribuição para o PIS/PASEP, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, a COFINS-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização e comercialização dos produtos classificados nos seguintes códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011:

I - 2106.90.10 Ex 02;

II - 22.01, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 2201.10.00;

III - 22.02, exceto os Ex 01, Ex 02 e Ex 03 do código 2202.90.00; e

IV - 22.02.90.00 Ex 03 e 22.03.

Parágrafo único. O disposto neste artigo, em relação às posições 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança, exclusivamente, água e refrigerantes, chás, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólíticos, bebidas energéticas e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína.

(...)

Art. 17. Para efeitos do § 1º do art. 15, considera-se varejista a pessoa jurídica cuja receita decorrente de venda de bens e serviços a consumidor final no ano-calendário imediatamente anterior ao da operação houver sido igual ou superior a 75% (setenta e cinco por cento) de sua receita total de venda de bens e serviços no mesmo período, depois de excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

(...)

Art. 25. As alíquotas das contribuições incidentes sobre a receita decorrente da venda dos produtos de que trata o art. 14 são as seguintes:

I - 2,32% (dois inteiros e trinta e dois centésimos por cento), no caso da Contribuição para o PIS/PASEP;

II - 10,68% (dez inteiros e sessenta e oito centésimos por cento), no caso da COFINS.

§ 1º No caso de vendas realizadas para pessoa jurídica varejista ou consumidor final, as alíquotas de que trata o caput ficam reduzidas em: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

I - 19,82% (dezenove inteiros e oitenta e dois centésimos por cento), no caso da Contribuição para o PIS/Pasep; (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

II - 20,03% (vinte inteiros e três centésimos por cento), no caso da Cofins. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 2º As alíquotas de que tratam o caput e o § 1º aplicam-se inclusive sobre a receita decorrente da venda dos produtos de que trata o art. 14 auferida pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, exceto sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES NACIONAL

(...)

§ 4º Na hipótese de inobservância das condições estabelecidas para aplicação das alíquotas de que trata o § 1º, a pessoa jurídica alienante dos produtos de que trata o art. 14 responderá subsidiariamente com a pessoa jurídica adquirente pelo recolhimento das contribuições que deixaram de ser pagas em decorrência das reduções de alíquotas previstas naquele parágrafo, com os acréscimos cabíveis. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

(...)

Art. 27. Nas operações de venda dos produtos de que trata o art. 14 por pessoa jurídica industrial ou atacadista, o valor do frete integrará a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS apurada pela pessoa jurídica vendedora dos citados produtos.

(...)

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda dos produtos de que trata o art. 14, quando auferida pela pessoa jurídica varejista definida na forma do art. 17.

Art. 29. Fica vedado à pessoa jurídica descontar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os arts. 30 e 31 desta Lei, o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em relação aos produtos de que trata o art. 14 desta Lei revendidos com a aplicação da redução de alíquotas estabelecida no art. 28 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

Art. 30. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa poderá descontar créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação à aquisição no mercado interno ou à importação dos produtos de que trata o art. 14.

§ 1º Na hipótese de aquisição no mercado interno, os créditos de que trata o caput correspondem aos valores informados na nota fiscal pelo vendedor, nos termos do art. 36.

§ 2º Na hipótese de aquisição dos produtos de que trata o caput de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os créditos serão calculados mediante a aplicação sobre o valor de aquisição constante do documento fiscal de percentual correspondente a:

I - 0,38% (trinta e oito centésimos por cento), em relação à Contribuição para o PIS/Pasep; e

II - 1,60% (um inteiro e sessenta centésimos por cento), em relação à Cofins.

§ 3º Na hipótese de importação, os créditos de que trata o caput correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação efetivamente pagos na importação dos produtos de que trata o art. 14.

§ 4º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º aplica-se inclusive no caso de industrialização por encomenda. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

Art. 31. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração cumulativa, exceto a pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, poderá descontar créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição no mercado interno dos produtos de que trata o art. 14.

§ 1º Na hipótese de aquisição no mercado interno de que trata o caput, os créditos presumidos de que trata o caput correspondem aos valores informados na nota fiscal pelo vendedor, nos termos do art. 36.

§ 2º Na hipótese de aquisição dos produtos de que trata o caput de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os créditos presumidos serão calculados mediante a aplicação sobre o valor de aquisição constante do documento fiscal de percentual correspondente a:

I - 0,38% (trinta e oito centésimos por cento), em relação à Contribuição para o PIS/PASEP; e

II - 1,60% (um inteiro e sessenta centésimos por cento), em relação à COFINS.

§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º aplica-se inclusive no caso de industrialização por encomenda.

Art. 32. Os créditos de que tratam os arts. 30 e 31 somente podem ser utilizados para desconto do valor da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devido pela pessoa jurídica.

(...)

Art. 34. Até 31 de dezembro de 2017, observado o disposto no art. 25, ficam reduzidas as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, nos termos do Anexo III desta Lei.

9. Do teor da lei, extrai-se, em resumo, que:

a) Com exceção de algumas regras específicas contidas na Lei nº 13.097, de 2015, as pessoas jurídicas que auferirem receitas decorrentes da venda de bebidas frias passaram a ser tributadas em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, como as demais pessoas jurídicas (art. 14);

b) As alíquotas aplicáveis às receitas de vendas dos produtos em questão são, respectivamente, 2,32% em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e 10,68% em relação à Cofins (art. 25, caput); Contudo, quando a venda se der para varejista ou consumidor final, essas alíquotas sofrem uma redução, com aplicação dos percentuais de redução definidos no § 1º do mesmo art. 25. Deve-se observar, ainda, que até 31 de dezembro de 2017,

vigorar outro percentual de redução conforme estabelecido no anexo III da Lei (art. 34);

c) Entretanto, quando a venda for efetuada por pessoa jurídica varejista (de acordo com a definição dada pelo art. 17), as receitas de venda merecerão a aplicação de alíquotas reduzidas a 0% (art. 28). São exceções a esse benefício as pessoas jurídicas que industrializam ou importam as mencionadas bebidas, bem como as pessoas jurídicas que possuam estabelecimento equiparado a industrial;

d) As pessoas jurídicas que aplicarem alíquota zero sobre suas receitas de venda não poderão apurar quaisquer créditos, seja com base no art. 30 e 31 da Lei em questão, seja com base nos arts. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 3º, I, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (art. 29);

e) As demais pessoas jurídicas, desde que submetidas à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, poderão descontar créditos com base nos parâmetros insertos no art. 30 (o caso é aplicável às pessoas jurídicas ATACADISTAS que revendem as bebidas frias listadas no art. 14 da Lei nº 13.097, de 2015). E as pessoas jurídicas submetidas à incidência cumulativa das contribuições referidas poderão descontar créditos presumidos, com base nos parâmetros contidos no art. 31. Em qualquer caso, tais créditos somente poderão ser utilizados para desconto dos valores devidos ao mesmo título, isto é, não podem ser usados para ressarcimento ou para compensação com outros tributos ou contribuições (art. 32).

f) O item “e” é aplicável às pessoas jurídicas ATACADISTAS que revendam as bebidas frias listadas no art. 14 da Lei nº 13.098, de 2015. Tais pessoas jurídicas não são beneficiadas por alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, mas, em contrapartida, podem apurar créditos das contribuições em relação à aquisição no mercado interno ou à importação das citadas bebidas frias.

10. Preliminarmente, registre-se que o regime tributário de bebidas frias previsto nos arts. 14 a 39 da Lei nº 13.097, de 2015, aplica-se à *generalidade das pessoas jurídicas*, ou seja, abrange tanto as pessoas jurídicas que apuram a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins de forma cumulativa quanto as que apuram essas contribuições de forma não cumulativa.

11. Convalidam essa afirmativa as referências da Lei nº 13.097, de 2015, a pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa (art. 30) e cumulativa (art. 31).

12. Pois bem. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica, tanto no regime de apuração não cumulativa (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º) quanto no regime de apuração cumulativa (Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º), sendo que no regime de apuração cumulativa a base de cálculo é o faturamento, entendido como a receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

13. Como o valor dos tributos devidos pelo sujeito passivo é determinado pela lei aplicável no momento da ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada (CTN, art. 144), a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre as vendas das bebidas frias citadas no art. 14 da Lei nº 13.097, de 2015, que ocorrerem a partir de 1º de maio de 2015 regem-se pelo regime tributário previsto nessa lei, mesmo que as referidas bebidas tenham sido adquiridas sob a égide do regime anterior.

14. Ao contrário do que sugere a consultante, a aplicação do regime tributário dos arts. 4º a 39 da Lei nº 13.097, de 2015, sobre as receitas decorrentes das vendas de bebidas frias adquiridas na vigência do regime tributário dos arts. 58-A a 58-V da Lei nº 10.833, de 2003, não configura *bis in idem*, porque não se adequa à definição dessa figura jurídica:

“BIS IN IDEM”. É expressão de aplicação, propriamente, em matéria de Direito Tributário.

Significa imposto repetido sobre a mesma coisa, ou matéria já tributada: bis, repetição, in idem, sobre o mesmo.

O imposto bis in idem é, assim, o segundo imposto, de nome diferente, mas advindo da mesma autoridade e recaindo sobre o objeto ou ato já tributado.

Quer, então, dizer que há duas tributações, impostas pelo mesmo agente, recaindo o encargo final sobre a mesma matéria tributável: há, evidentemente, em tal caso, uma duplicidade de impostos. E esta duplicidade se qualifica de bis in idem, para distingui-lo de bitributação, outra figura fiscal que com o bis in idem não se confunde.

A bitributação decorre de imposto decretado por autoridades diferentes, incidindo sobre o mesmo ato ou sobre o mesmo objeto: dois impostos análogos provindos de duas autoridades diferentes.

O bis in idem indica existência de dois impostos sobre a mesma coisa ou sobre o mesmo ato, mas decretados pela mesma autoridade: é majoração de imposto, não bitributação, que somente ocorre quando há a concorrência de dois agentes diferentes: União e Estado federado; União e Município; Estado e Município.

A bitributação é vedada pela Constituição federal; o bis in idem, embora imposto injusto e antieconômico, não se diz proibido por lei.

No Direito Administrativo, é expressão que designa a dupla apenação do servidor público pelo mesmo fato. No Direito Penal, indica a repetição de idêntica demanda.

[Silva, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 27. ed. Forense: Rio de Janeiro, 2008.]

15. Com efeito, embora, ao longo da cadeia econômica percorrida por um bem, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins possam incidir sobre as receitas auferidas por diversas pessoas jurídicas, essas contribuições incidem uma única vez sobre as receitas decorrentes de cada venda de bebidas frias realizada pela consultante. Os aspectos subjetivo passivo, territorial e temporal desse fato gerador não se confundem com outros que eventualmente já tenham ocorrido ou venham a ocorrer ao longo dessa cadeia econômica, vez que, cada operação constitui-se em um fato gerador distinto.

16. Consoante se vê pelos dispositivos transcritos, não era possível apurar crédito sobre as mercadorias objeto do art. 58-I, denominadas de “bebidas frias” (art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, VIII). Isso porque, sendo os produtos em questão submetidos à incidência concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins — também chamada de incidência monofásica, conforme aludem alguns —, a incidência relativa a toda a cadeia comercial era concentrada no fabricante ou importador, sendo “zerado” o valor das contribuições em relação aos comerciantes atacadistas e varejistas (art. 58-B).

17. Quanto à possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o art. 3º, inciso I e § 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º, inciso I, §§ 1º e 13, e art. 15, inc. II, da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem (reproduzem-se os dispositivos da Lei nº 10.833, de 2003, similares aos da Lei nº 10.637, de 2002):

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) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727/2008)

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)

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727/2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865/2004)

(...)

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 10.865/2004)

(...)

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 11.051/2004)

(...)

18. Como regra geral, na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) os créditos básicos vinculados à revenda de bens podem ser apropriados no mês da aquisição desses bens (art. 3º, § 1º, I das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003); e

b) a utilização dos referidos créditos está sujeita à realização da revenda dos bens em questão, uma vez que esses créditos devem ser estornados caso ocorra algum evento que impeça a revenda (art. 3º, § 13, c/c art. 15, II).

19. Na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a apropriação dos créditos básicos é regida pela lei aplicável no mês de aquisição dos bens. Se a lei aplicável nesse mês permite a apropriação dos créditos básicos, eles podem ser apropriados. Se a lei não o permite (quer por vedação expressa, quer por falta de previsão legal para tanto), os créditos básicos não podem ser apropriados.

20. Por exemplo, a aquisição de bens em períodos em que a pessoa jurídica está sujeita à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não gera direito a créditos básicos dessas contribuições, ainda que a revenda dos bens em questão ocorra depois da pessoa jurídica ter alterado a apuração dessas contribuições para o regime não cumulativo.

21. Por analogia, é vedada a apropriação dos créditos básicos e presumidos previstos, respectivamente, nos arts. 30 e 31 da Lei nº 13.097, de 2015, em relação a bens adquiridos na vigência do regime tributário dos arts. 58-A a 58-V da Lei nº 10.833, de 2003, porque essa apropriação não era permitida no momento em que essa aquisição ocorreu.

22. Outra possibilidade de apropriação de créditos referentes a bebidas frias adquiridas na vigência do regime anterior seria a atribuição de créditos presumidos às bebidas em estoque no momento de transição entre regimes.

23. Foi essa a opção do legislador para reger a transição da apuração cumulativa para a não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

Lei nº 10.637/2002

Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002.

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido, passar a adotar o regime de tributação com base no lucro real, terá, na hipótese de, em decorrência dessa opção, sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens e ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista neste artigo.

(...)

Lei nº 10.833/2003

Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.

(...)

§ 5º A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo SIMPLES, passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, terá direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista neste artigo, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

(...)"

24. No caso das bebidas frias regidas pela Lei nº 13.097, de 2015, a inexistência de autorização similar demonstra a impossibilidade de apropriar créditos básicos e presumidos referentes ao estoque de bebidas existente na data de implantação do novo regime tributário (estoque de abertura).

25. A matéria em exame comporta um último comentário, referente ao Decreto nº 8.442, de 29 de abril de 2015, que regulamentou o regime tributário de bebidas frias previsto nos artigos 14 a 39 da Lei nº 13.097, de 2015.

26. O decreto em questão reflete a impossibilidade de apropriação de créditos básicos e presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados ao estoque de abertura, pois nada dispõe a esse respeito.

27. Tal silêncio torna-se mais eloquente quando comparado com a autorização expressa do seu art. 34 (Decreto nº 8.442, de 2015) para a apropriação somente de créditos de IPI referentes ao estoque de abertura, nas condições que especifica:

Seção II

Do aproveitamento do crédito do IPI relativo aos produtos em estoque

Art. 34. O estabelecimento equiparado a estabelecimento industrial sujeito ao regime de tributação do IPI de que trata este Decreto deverá relacionar no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (modelo 6) os produtos de que trata o art. 1º em estoque ao final do dia 30 de abril de 2015.

§ 1º A relação a que se refere este artigo deverá indicar o produto, a classificação fiscal, a quantidade, a base de cálculo, a alíquota e o valor do imposto e a respectiva nota fiscal de aquisição.

§ 2º O estabelecimento equiparado a industrial poderá creditar-se do valor do imposto destacado na nota fiscal de aquisição, no livro Registro de Apuração do IPI (modelo 8), referente apenas aos produtos em estoque de que trata o caput.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica aos estabelecimentos de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional.

28. A comparação do tratamento dispensado pelo Decreto nº 8.442, de 2015, aos créditos básicos de IPI, com o tratamento por ele dispensado aos créditos básicos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, comporta uma explicação adicional. A Constituição prevê tanto a não cumulatividade do IPI quanto a das contribuições em questão (respectivamente no seu art. 153, § 3º, II, e no seu art. 195, § 12). Entretanto, a não cumulatividade do IPI está prevista em uma norma de eficácia plena, ao passo que a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins está prevista em uma norma de eficácia limitada. Por essa razão, ainda que a Lei nº 13.097, de 2015, não cite os créditos básicos de nenhum desses tributos, o Decreto nº 8.442, de 2015, autoriza a apropriação dos créditos básicos de IPI (em cumprimento ao disposto na Constituição), mas se cala quanto aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (pois a Lei nº 13.097, de 2015, nada dispõe a esse respeito e a ordem jurídica não pode ser inovada por decretos).

Conclusão

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

a) a aquisição de bebidas frias sob a égide do regime tributário previsto nos arts. 58-A a 58-V da Lei nº 10.833, de 2003, não gera direitos aos créditos básicos e presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos nos arts. 30 e 31 da Lei nº 13.097, de 2015; e

b) desde 01.05.2015, as receitas decorrentes das vendas das bebidas frias citadas no art. 14 da Lei nº 13.097, de 2015, sujeitam-se ao regime tributário dos arts. 14 a 39 dessa lei, ainda que essas bebidas tenham sido adquiridas na vigência do regime tributário dos arts. 58-A a 58-V da Lei nº 10.833, de 2003.

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

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

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit