



Solução de Consulta nº 426 - Cosit

Data 13 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

BEBIDAS FRIAS. ALÍQUOTAS. REDUÇÃO A ZERO. VENDAS A VAREJO. CARACTERIZAÇÃO.

Para efeitos da redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep prevista no art. 28 da Lei nº 13.097, de 2015, não se consideram vendas a consumidor final as vendas de bebidas frias a entidades ou associações sem fins lucrativos, para posterior fornecimento a terceiros por esses adquirentes, ainda que de forma gratuita.

Dispositivos Legais: Lei nº 13.097, de 2015, arts. 14, 17 e 28.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

BEBIDAS FRIAS. ALÍQUOTAS. REDUÇÃO A ZERO. VENDAS A VAREJO. CARACTERIZAÇÃO.

Para efeitos da redução a zero da alíquota da Cofins prevista no art. 28 da Lei nº 13.097, de 2015, não se consideram vendas a consumidor final as vendas de bebidas frias a entidades ou associações sem fins lucrativos, para posterior fornecimento a terceiros por esses adquirentes, ainda que de forma gratuita.

Dispositivos Legais: Lei nº 13.097, de 2015, arts. 14, 17 e 28.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, protocolada em 17.08.2015 pela pessoa jurídica acima identificada, que afirma dedicar-se ao comércio atacadista de bebidas frias.

2. A consulente informa que, no exercício anterior à apresentação da presente consulta (2014), 78,4875% de suas vendas tiveram como destinatários as pessoas jurídicas citadas no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos), que ela caracteriza da seguinte forma:

Estas associações ou entidades são todas regularmente constituídas com seu Estatuto Social, assim como cumprem as demais obrigações instituídas pela legislação em vigor, sendo aquela (associações ou entidades) pelas suas finalidades dispensadas da inscrição estadual, por não efetuarem vendas a terceiros, ou seja, as bebidas adquiridas são para consumo de seus associados nos mais diversos eventos que estas realizarem, sempre em prol de seus associados. Cabe salientar que nenhuma destas associações tem caráter lucrativo, sendo que eventual superávit por estas auferidos são integralmente reinvestidos nas suas finalidades associativas. Por vezes os associados reembolsam o custo daquelas bebidas, mas sempre consumidas por estes e nunca revendidas sob qualquer forma ou pretexto. Não são abertas portas por parte destes nossos clientes (associações ou entidades) ao público em geral ou efetuada comercialização dos produtos para terceiros, nem sequer qualquer tipo de revenda.

(destaque do original)

3. Isso posto, a consulente cita a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, prevista no art. 28 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, e indaga:

*1) Em face das vendas efetuadas para consumidores, ano-calendário anterior, no percentual de **78,4875%**, para associações recreativas e esportivas, culturais e científicas, assim como para entidades religiosas, estas vendas na visão e interpretação do Fisco Federal, são consideradas **CONSUMIDOR FINAL**?*

*2) Em estas vendas sendo consideradas e/ou interpretadas pelo **Fisco Federal como a consumidor final**, evidente que a cada exercício devendo sempre obedecer os percentuais de no mínimo **75,00%** (art. 17 da Lei 13.097) poderá o contribuinte/CONSULTANTE optar pela **alíquota de incidência do PIS e COFINS de ZERO (0)**?*

*3) Caso possa a CONSULTANTE vender seus produtos com alíquota zero, em face de tudo o quanto alegado, evidente com interpretação neste sentido de parte do Fisco Federal, deve ser procedida alteração na atividade principal da mesma, incluindo-se no objeto social da empresa, assim como no cadastro junto a Secretaria da Fazenda Nacional – **CNPJ** as atividades de “Comércio varejista de bebidas frias?”*

(destaques do original)

Fundamentos

4. Preliminarmente, convém reproduzir alguns dispositivos legais relevantes para a solução da presente consulta:

[Lei nº 13.097/2015]

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 hidroeletrolíticos, 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.*

Parágrafo único. A pessoa jurídica em início de atividade poderá ser considerada varejista, desde que atendidos os termos e as condições estabelecidos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

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.

§ 1º O disposto no caput:

I - não se aplica às pessoas jurídicas que industrializam ou importam os produtos de que trata o art. 14 e às pessoas jurídicas que possuem estabelecimento equiparado a industrial nos termos do art. 18;

II - aplica-se inclusive às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 2º O disposto no inciso II do § 1º aplica-se inclusive às pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional.

5. O exame desses dispositivos revela que as pessoas jurídicas que não estejam em início de atividade somente fazem jus à redução de alíquota prevista no art. 28 da Lei n.º 13.097, de 2015, quando pelo menos 75% (setenta e cinco por cento) de sua receita total de venda de bens e serviços no ano calendário anterior, depois de excluídos os impostos e as contribuições incidentes sobre a venda, decorrerem de vendas de bens e serviços **a consumidor final**.

6. A Solução de Consulta Cosit n.º 280, de 9 de outubro de 2014, delineou o conceito de *consumidor final* aplicável à redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no art. 28 da Lei n.º 11.196, de 2005:

8. A esse respeito, verifica-se tratar-se tal expressão de conceito jurídico indeterminado, haja vista inexistir no direito comercial definição legal para ela, não havendo, também, unanimidade na doutrina quanto ao seu exato sentido, nos precisos termos expostos pelo Exmo. Ministro do Superior Tribunal de Justiça Ilmar Galvão, quando da relatoria do Recurso Especial n.º 8.966 (sem os destaques no original):

[...]

Sustenta haver a lei municipal aditado, no preceito em referência, a configuração conceitual que a venda a varejo possui no direito comercial, não havendo espaço para sua modificação por meio da lei tributária, nem, muito menos, por via interpretativa.

Acontece, porém, que inexistente definição legal para venda a varejo, no direito comercial, controvertendo os estudos acerca do exato sentido da expressão.

*Com efeito, conforme ressei dos próprios autos, **para uns, venda a varejo corresponde a compra para consumo próprio, não se descaracterizando ela pelo fato de o comprador armazenar grandes quantidades de mercadoria em seu poder. Para outros, entretanto, a tônica discriminativa está na quantidade da mercadoria e na frequência das vendas.** Entre esses, o renomado J. CARVALHO DE MENDONÇA, que contrapõe ao conceito de comerciante a retalho (varejista) o de atacadista (ou em grosso), caracterizado pelo Supremo Tribunal, em julgamento de 12 de maio de 1923, como aquele que efetua ‘compra em grande escala para revenda em grandes partidas’, não podendo como tal ser considerado ‘o comerciante que, habitualmente, exercendo a especulação a retalho, supre uma ou outra vez outro negociante ou qualquer freguês, com maior quantidade de mercadorias’ (Tratado Freitas Bastos, 1960, Volume VI, Parte II, n.º 717/719).*

[...]

8.1 Por sua vez, De Plácido e Silva, fornece as seguintes definições clássicas de “atacado” e “varejo”:

Atacado– Usado em comércio para indicar toda espécie de venda por grosso, isto é, em grandes quantidades, venda esta feita a outros comerciantes que vão revender as mercadorias compradas ou adquiridas.

Varejo – Embora tenha o mesmo sentido de varejamento, é empregado especialmente para indicar o comércio que se faz em pequenas porções ou a retalho, ou venda por miúdo, feita diretamente ao consumidor. Opõe-se ao por atacado ou por grosso.

9. Pode-se, assim, divisar as seguintes características distintivas básicas entre tais conceitos: enquanto o varejo distingue-se pela venda em pequenas porções e diretamente ao consumidor final, o seu contraposto – atacado – manifesta-se pelo comércio em grandes quantidades, feito com outros comerciantes. Evidencia-se, de mesma forma, a impossibilidade de delimitação da quantidade de produto vendida a consumidor final que caracterizaria “varejo”, somente fazendo-se possível esta apreciação em relação a cada caso concreto individualmente considerado.

10. Na legislação tributária federal, o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (Ripi/2010), em seu art. 14, II, apresenta a seguinte definição para estabelecimento comercial varejista (sem o destaque no original):

Estabelecimentos Atacadistas e Varejistas

Art. 14. Para os efeitos deste Regulamento, consideram-se

[...]

II - estabelecimento comercial varejista, o que efetuar vendas diretas a consumidor, ainda que realize vendas por atacado esporadicamente, considerando-se esporádicas as vendas por atacado quando, no mesmo semestre civil, o seu valor não exceder a vinte por cento do total das vendas realizadas.

11. O art. 2º da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor), por sua vez, traz a definição de “consumidor”, ao preceituar que:

Art. 2º Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.

12. Pela conjugação de ambas as definições, extraídas da legislação federal, chega-se à conclusão de que a expressão “venda a varejo” deve ser entendida como a venda efetuada diretamente a pessoa física ou jurídica que adquira ou utilize produto ou serviço na qualidade de seu destinatário final.

7. Essas mesmas considerações também se aplicam ao caso sob exame. Sendo assim, para efeitos da redução de alíquotas prevista no art. 28 da Lei nº 13.097, de 2015, **não** são vendas a varejo aquelas que têm por objeto bebidas frias que o adquirente fornece a terceiros, ainda que gratuitamente.

8. O segundo item dos questionamentos da consulente equivale a um pedido de convalidação de uma eventual decisão dela de invocar o art. 28 da Lei nº 13.097, de 2015, para reduzir as alíquotas que incidam sobre suas vendas das bebidas citadas no art. 14 da mesma lei. Consequentemente, não se trata de pedido de esclarecimento sobre a interpretação tributária federal, mas sim solicitação de consultoria que resulte em pronunciamento formal sobre a licitude das atividades da consulente. Por essa razão, esse segundo item é ineficaz, nos termos do art. 18, XIV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, segundo o qual *não produz efeitos a consulta formulada, quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.*

9. Quanto ao terceiro item dos questionamentos da consultante, a Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 30 de maio de 2014, determina:

CAPÍTULO V

DA ALTERAÇÃO DE DADOS CADASTRAIS

Art. 22. A entidade está obrigada a atualizar no CNPJ qualquer alteração referente aos seus dados cadastrais até o último dia útil do mês subsequente ao de sua ocorrência.

§ 1º No caso de alteração sujeita a registro, o prazo a que se refere o caput é contado a partir da data do registro da alteração no órgão competente.

§ 2º A alteração de dados cadastrais de entidade domiciliada no exterior inscrita no CNPJ na forma prevista no art. 18 está condicionada à indicação do seu representante, conforme o § 1º do art. 7º.

§ 3º Cabe ao representante legal nomeado atualizar no CNPJ as ocorrências relativas às seguintes situações especiais, detalhadas no Anexo IX desta Instrução Normativa:

I - liquidação judicial ou extrajudicial;

II - falência;

III - recuperação judicial;

IV - intervenção; ou

V - inventário do empresário (individual) ou do titular da empresa individual imobiliária ou de responsabilidade limitada.

Seção I

Dos Impedimentos a Alteração de Dados Cadastrais

Art. 23. Impede a alteração de dados cadastrais no CNPJ:

I - o representante da entidade ou seu preposto, sem inscrição no CPF ou cuja inscrição seja inexistente ou esteja cancelada ou nula;

II - a entrada ou alteração de integrante do QSA da entidade:

a) se pessoa jurídica: sem inscrição no CNPJ ou cuja inscrição seja inexistente ou esteja baixada ou nula;

b) se pessoa física: sem inscrição no CPF ou cuja inscrição seja inexistente ou esteja cancelada ou nula;

III - o procedimento fiscal em andamento, no caso de indicação de novo estabelecimento matriz da entidade; ou

IV - o não atendimento das demais condições restritivas estabelecidas em convênio com a RFB.

Parágrafo único. *No caso de alteração do representante da entidade no CNPJ, a verificação de que trata o inciso I do caput alcança apenas o novo representante.*

10. Registre-se, por oportuno, que a Instrução Normativa RFB n.º 1.470, de 2014, foi revogada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.634, de 6 de maio de 2016, que determina:

CAPÍTULO V

DA ALTERAÇÃO DE DADOS CADASTRAIS

Art. 24. A entidade está obrigada a atualizar no CNPJ qualquer alteração referente aos seus dados cadastrais até o último dia útil do mês subsequente ao de sua ocorrência.

§ 1º No caso de alteração sujeita a registro, o prazo a que se refere o caput é contado a partir da data do registro da alteração no órgão competente.

§ 2º A alteração de dados cadastrais de entidade domiciliada no exterior inscrita no CNPJ na forma prevista no art. 20 está condicionada à indicação do seu representante, conforme o § 1º do art. 7º.

§ 3º Cabe ao representante legal nomeado atualizar no CNPJ as ocorrências relativas às seguintes situações especiais, detalhadas no Anexo IX desta Instrução Normativa:

I - liquidação judicial ou extrajudicial;

II - falência;

III - recuperação judicial;

IV - intervenção; ou

V - inventário do empresário (individual) ou do titular da empresa individual imobiliária ou de responsabilidade limitada.

Seção I

Dos Impedimentos à Alteração de Dados Cadastrais

Art. 25. Impede a alteração de dados cadastrais no CNPJ:

I - o fato de o representante da entidade ou seu preposto não possuir inscrição no CPF ou de sua inscrição ser inexistente ou estar cancelada ou nula;

I - o fato de o representante da entidade ou seu preposto não possuir inscrição no CPF ou de sua inscrição ser inexistente ou estar cancelada, suspensa ou nula; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1684, de 29 de dezembro de 2016)

II - a entrada ou a alteração de integrante no QSA da entidade:

II - a entrada de integrante no QSA da entidade: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1684, de 29 de dezembro de 2016)

a) se pessoa jurídica, sem inscrição no CNPJ ou cuja inscrição seja inexistente, esteja baixada (apenas para o caso de entrada) ou nula;

a) se pessoa jurídica, sem inscrição no CNPJ ou cuja inscrição seja inexistente, esteja baixada ou nula; e (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1684, de 29 de dezembro de 2016)

b) se pessoa física, sem inscrição no CPF ou cuja inscrição seja inexistente ou esteja cancelada ou nula;

b) se pessoa física, sem inscrição no CPF ou cuja inscrição seja inexistente ou esteja cancelada, suspensa ou nula; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1684, de 29 de dezembro de 2016)

III - a existência de procedimento fiscal em andamento, no caso de indicação de novo estabelecimento matriz da entidade; ou

IV - o não atendimento das demais condições restritivas estabelecidas em convênio com a RFB.

Parágrafo único. No caso de alteração do representante da entidade no CNPJ, a verificação da existência e da situação do cadastro de que trata o inciso I do caput alcança apenas o novo representante.

11. Consequentemente, tanto no regime da Instrução Normativa RFB n.º 1.470, de 2014 (vigente na época em que esta consulta foi protocolada), quanto no regime da Instrução Normativa RFB n.º 1.634, de 2016 (atualmente vigente), as pessoas jurídicas estão obrigadas a atualizarem no CNPJ qualquer alteração referente aos seus dados cadastrais até o último dia útil do mês subsequente ao de sua ocorrência, a menos que incorram em alguma situação impeditiva dessa alteração cadastral.

12. Como essa conclusão decorre de interpretação literal do texto normativo, o terceiro item dos questionamentos da consulente é ineficaz, nos termos do art. 18, IX da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, que determina serem ineficazes as consultas referentes a fatos definidos ou declarados em disposição literal de lei.

Conclusão

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

a) para efeitos da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no art. 28 da Lei n.º 13.097, de 2015, não se consideram vendas a varejo aquelas que têm por objeto bebidas frias posteriormente fornecidas a terceiros pelo adquirente, ainda que de forma gratuita; e

b) são ineficazes os itens 2 e 3 dos questionamentos apresentados na consulta, em vista do enquadramento, respectivamente, no disposto nos incisos XIV e IX, do art. 18 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotex.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF06

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

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
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