



Solução de Consulta nº 481 - Cosit

Data 25 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS DE HIGIENE. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. AQUISIÇÃO E ENVIO DE INSUMOS. RECEBIMENTO DA ENCOMENDA. CRÉDITOS.

Desde que satisfeitos os requisitos da legislação de regência, o encomendante da industrialização de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada previsto na Lei nº 10.147, de 2000, faz jus a créditos da Cofins, calculados com a alíquota de 7,6%, vinculados aos insumos que adquirir e remeter para o executor da encomenda, a fim de que este os empregue na fabricação dos referidos produtos.

O encomendante da industrialização de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada previsto na Lei nº 10.147, de 2000, não faz jus a créditos da Cofins vinculados a insumos adquiridos de terceiros pelo executor da encomenda e por este utilizados na industrialização dos referidos produtos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, *caput*; art. 3º, *caput*, II, e §§ 1º, I, e 2º, II; e art. 25; Lei nº 10.147, de 2000, arts. 1º e 2º; RIPI/2010, art. 9º, IV, e art. 43, VI e VII.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS DE HIGIENE. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. AQUISIÇÃO E ENVIO DE INSUMOS. RECEBIMENTO DA ENCOMENDA. CRÉDITOS.

Desde que satisfeitos os requisitos da legislação de regência, o encomendante da industrialização de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada previsto na Lei nº 10.147, de 2000, faz jus a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, calculados com a alíquota de 1,65%, vinculados aos insumos que adquirir e remeter para o executor da encomenda, a fim de que este os empregue na fabricação dos referidos produtos.

O encomendante da industrialização de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada previsto na Lei nº 10.147, de 2000, não faz jus a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados a insumos

adquiridos de terceiros pelo executor da encomenda e por este utilizados na industrialização dos referidos produtos.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 25; Lei n.º 10.637, de 2002, art. 2º, *caput*; art. 3º, *caput*, II, e §§ 1º, I, e 2º, II; Lei n.º 10.147, de 2000, arts. 1º e 2º; RIPI/2010, art. 9º, IV, e art. 43, VI e VII.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, que é tributada pelo lucro real e dedica-se ao *comércio atacadista de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar, com atividade de fracionamento e acondicionamento associada*, apresenta consulta sobre a interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2. Para tanto, informa que um dos produtos comercializados por ela resulta do seguinte processo:

a) a consulente adquire do fabricante refis de produto classificados no código 3307.49.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, sujeitos à tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no art. 1º da Lei n.º 10.147, de 2000;

b) em seguida, ela envia esses refis, bem como aparelhos pulverizadores adquiridos de terceiros (NCM 8424.89.90) para outra pessoa jurídica, que acondiciona os refis nos aparelhos pulverizadores;

c) nessa operação, são utilizados outros produtos adquiridos de terceiros pelo executor da encomenda, como fitas (NCM 3939.10.00), cola (NCM 3506.99.00), etiquetas (NCM 39.19.1000), caixas (NCM 48.19.10.00) e cartuchos (NCM 4819.40.00), que são discriminados em Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE emitido para a consulente; e

d) finalizada a execução da encomenda, sua executora remete o produto final (NCM 3307.49.00) para a consulente, que o vende para seus clientes.

3. Isso posto, a consulente discorre sobre a tributação desses fatos pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins e indaga *se está correto seu entendimento, no sentido de que:*

a) A alíquota aplicável ao desconto de créditos na aquisição dos produtos monofásicos diretamente de seu fornecedor [XXXX] sejam as alíquotas de 2,2% para a Contribuição para o PIS/PASEP e de 10,3% para a COFINS.

b) No contexto de sua operação, é também permitido o desconto de créditos de 9,25% em relação aos insumos agregados pelo executor da encomenda.

Fundamentos

4. Preliminarmente, convém destacar que as soluções de consulta não convalidam classificações fiscais, informações, interpretações da legislação ou procedimentos descritos pelos consulentes.

4.1 Também convém transcrever o conteúdo dos seguintes dispositivos jurídicos, citados nesta solução de consulta:

Lei nº 10.147, de 2000

*Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas **pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.839/2013)***

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); (Incluído pela Lei nº 10.865/2004)

*b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições **33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e (Redação dada pela Lei nº 12.839/2013)***

II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

§ 1º Para os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

(...)

*Art. 2º São **reduzidas a zero as alíquotas** da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas **pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.***

(...)

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

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

(...)

II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865/2004)

(...)

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

(...)

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 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 10.865/2004)

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865/2004)

(...)

Lei nº 10.833, de 2003

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 10.865/2004)

(...)

II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, nele relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865/2004)

(...)

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

(...)

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;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865/2004)

(...)

Art. 25. A pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, sujeita-se, conforme o caso, às alíquotas previstas nas alíneas a ou b do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos nelas referidas. (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)

Parágrafo único. Na hipótese a que se refere o caput:

I - as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda ficam reduzidas a 0 (zero); e

II - o crédito presumido de que trata o art. 3º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, quando for o caso, será atribuído à pessoa jurídica encomendante.

Lei nº 11.727, de 2008

Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

5. Pois bem. A pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que adquire bens classificados nos códigos 3307.49.00 e 8424.89.90 da NCM, com a finalidade de empregá-los como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, faz jus aos créditos dessas contribuições previstos nos arts. 3ºs, incs. II, das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, mesmo nos casos em que os referidos produtos estejam vinculados ao regime de tributação concentrada previsto na Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.

6. Como a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não prevê nenhuma alíquota especial para determinar o montante desses créditos, seu cálculo deve ser realizado com as alíquotas gerais previstas na Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, *caput*, c/c art. 3º, § 1º, inc. I, e na Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, *caput*, c/c art. 3º, § 1º, inc. I, (1,65% no caso da Contribuição para o PIS/Pasep e 7,6% no caso da Cofins).

7. Note-se que também existe direito aos créditos quando, em vez de realizar a industrialização, a pessoa jurídica adquirente dos insumos remete-os para terceiros e encomenda-lhes a industrialização, na qual os insumos são aplicados. Isso ocorre por força de sua equiparação a estabelecimento industrial, nos termos do art. 9º, inciso IV, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010). Veja-se, neste mesmo sentido, que o art. 25 da Lei nº 10.833, de 2003, atribui às receitas auferidas pela encomendante em decorrência da venda dos produtos industrializados por encomenda as alíquotas previstas no art. 1º, inciso I, da Lei nº 10.147, de 2000, que são aplicáveis aos fabricantes e aos importadores dos produtos em questão.

8. Note-se, ainda, que as normas do art. 24 da Lei n.º 11.727, de 2008, não se aplicam a este caso, porque elas se referem à aquisição de bens para serem simplesmente revendidos, sem a alteração de suas características originais, e não à aquisição de bens (i) para consumo, (ii) para incorporação ao ativo do adquirente ou (iii) para utilização como insumos na industrialização de novos produtos, ainda que estes possuam a mesma classificação fiscal daqueles.

9. Respondida a primeira questão da consulta, passa-se à segunda, que requer o exame (i) do conceito de *industrialização por encomenda* adotado pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, bem como (ii) da sua relação com os fatos descritos pela consulente.

10. Embora esse conceito não esteja expressamente previsto no Regulamento do IPI – RIPI/2010, ele está implícito no seu art. 43, que determina:

Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

VI - as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados sejam enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

VII - os produtos que, industrializados na forma do inciso VI e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

a) a comércio; ou

b) a emprego, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado;

(...)

11. Assim, na industrialização por encomenda prevista no art. 43 do RIPI, a utilização de produtos que tenham sido industrializados ou importados pelo executor da encomenda está sujeita a um tratamento tributário especial, incompatível com a suspensão do IPI. Já a utilização de insumos adquiridos de terceiros pelo executor da encomenda não requer esse tratamento diferenciado.

12. O mesmo fenômeno ocorre na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e é tratado na Solução de Consulta Cosit n.º 195, de 5 de agosto de 2014, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União de 21/08/2014, e cujo inteiro teor está disponível na página mantida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB na internet.

13. Após examinar um caso em que, além dos insumos remetidos pela encomendante, a executora da encomenda também utiliza bens produzidos por ela (executora) na fabricação dos produtos contratados, a SC Cosit n.º 195, de 2014, conclui que as receitas vinculadas à execução da encomenda devem ser segregadas em (i) receitas da industrialização propriamente dita e (ii) receitas de fornecimento dos bens fabricados pela executora da

encomenda. Também conclui que cada grupo de receitas segregadas deve ser submetido ao regime de tributação que lhe é próprio.

14. Embora aquela solução de consulta analise as alíquotas incidentes sobre receitas da executora da industrialização, por encomenda, de produtos vinculados ao regime de tributação concentrada previsto no art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e esta solução de consulta analise o eventual direito a créditos da encomendante da industrialização de produtos vinculados ao regime de tributação concentrada previsto na Lei nº 10.147, de 2000, ambas possuem o mesmo entendimento sobre a referida necessidade de segregação das receitas. (Essa identidade de entendimentos decorre da homologia existente entre a Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, art. 10, *caput*, inc. III, e § 2º, citada naquela solução de consulta, e a Lei nº 10.833, de 2000, art. 25, *caput* e parágrafo único, inciso I, citada nesta.)

15. Considerando que a presente consulta não abrange produtos industrializados pela executora da encomenda, não há que se falar em fornecimento deles para a encomendante, nem em segregação entre as receitas vinculadas a esses produtos e as demais receitas vinculadas à execução da encomenda.

16. Ao mesmo tempo, visto que apenas as receitas vinculadas ao eventual fornecimento de bens de produção própria pela executora da encomenda devem ser segregadas das demais receitas, não é necessário segregar destas as receitas vinculadas a bens adquiridos de terceiros pela executora da encomenda e utilizados por ela na industrialização dos produtos encomendados. Assim, os insumos adquiridos de terceiros e agregados aos produtos encomendados recebem o mesmo tratamento tributário que a execução da encomenda propriamente dita.

17. Como, nos termos da Lei nº 10.833, de 2003, art. 25, parágrafo único, inciso I, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada previsto na Lei nº 10.147, de 2000, são reduzidas a zero, os créditos da consulente resultantes dessa industrialização também o são, por força do disposto na Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, inc. II, e na Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 2º, inc. II.

17.1 Conseqüentemente, o encomendante da industrialização de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada previsto na Lei nº 10.147, de 2000, não faz jus a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, vinculados a insumos adquiridos de terceiros pela executora da encomenda e por ela utilizados na industrialização dos produtos encomendados.

Conclusão

18. Com base no exposto, conclui-se que, desde que satisfeitos os requisitos da legislação de regência:

a) o encomendante da industrialização de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada previsto na Lei nº 10.147, de 2000, faz jus a créditos calculados com as alíquotas de 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep) e de 7,6% (Cofins), vinculados aos insumos que adquirir e remeter para o executor da encomenda, a fim de que este os empregue na industrialização dos referidos produtos; e

b) o encomendante da industrialização de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada previsto na Lei nº 10.147, de 2000, não faz jus a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a insumos adquiridos de terceiros pelo executor da encomenda e por este utilizados na industrialização dos referidos produtos.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da RFB

Assinado digitalmente
LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotex.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit/SRRF06

Assinado digitalmente
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF07

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. 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