



Solução de Consulta nº 543 - Cosit

Data 19 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÃO DE CONSIGNAÇÃO. DUPLICIDADE DE REGIMES. CRÉDITOS. RATEIO DE CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS.

Na hipótese de equiparação de venda de veículo usado a operação de consignação, facultada pelo art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, a pessoa jurídica simultaneamente sujeita aos regimes cumulativo e não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep (duplicidade de regimes) deve considerar como receita da referida operação, integrante de sua receita bruta total, a diferença entre o valor da receita de venda do veículo e o valor do seu custo de aquisição. Consequentemente, essa diferença é o montante a ser utilizado no cálculo dos créditos vinculados aos custos, despesas e encargos comuns aos regimes de apuração cumulativa e não cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, §§ 7º a 9º, e art. 8º, VII, 'c'; Lei nº 9.716, de 1998, art. 5º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 100; Parecer Cosit nº 45, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÃO DE CONSIGNAÇÃO. DUPLICIDADE DE REGIMES. CRÉDITOS. RATEIO DE CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS.

Na hipótese de equiparação de venda de veículo usado a operação de consignação, facultada pelo art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, a pessoa jurídica simultaneamente sujeita aos regimes cumulativo e não cumulativo da Cofins (duplicidade de regimes) deve considerar como receita da referida operação, integrante de sua receita bruta total, a diferença entre o valor da receita de venda do veículo e o valor do seu custo de aquisição. Consequentemente, essa diferença é o montante a ser utilizado no cálculo dos créditos vinculados aos custos, despesas e encargos comuns aos regimes de apuração cumulativa e não cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 7º a 9º, e art. 10, VII, 'c'; Lei n.º 9.716, de 1998, art. 5º; IN SRF n.º 404, de 2004, art. 21; Parecer Cosit n.º 45, de 2003.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ter como objeto social o *comércio, representação, agenciamento, concessão, importação e exportação de veículos automotores, peças, acessórios e demais componentes; prestação de serviços de oficina mecânica e assistência técnica; locação de veículos, máquinas, equipamentos e utensílios.*

2. A interessada afirma que algumas de suas receitas estão sujeitas ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (*venda de veículos novos, partes e peças e prestação de serviços de oficina*), enquanto outras se sujeitam ao regime cumulativo dessas contribuições (*venda de veículos usados*).

3. Aduz que calcula os créditos das contribuições em questão com base no rateio previsto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, segundo o qual o coeficiente de rateio é determinado a partir da *relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

4. Recorda que, nos termos do art. 5º da Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998,

As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

5. Acrescenta que, nos termos do art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas decorrentes da venda de veículos usados é a

diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

6. Isto posto, a consulente indaga:

1) Para apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS no regime da não-cumulatividade, no momento de se estabelecer a proporcionalidade das receitas não cumulativas em relação à receita total, para apuração dos créditos, é correto a consulente considerar a receita oriunda da comercialização de veículos usados pela diferença entre o preço da venda desses veículos, subtraindo-se o seu custo de aquisição, ambas constantes das respectivas notas fiscais, segundo artigo 5º da Lei n.º 9.716/98 e artigo 10 da Instrução Normativa SRF n.º 247 de 2002?

Fundamentos

7. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

8. No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

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

10. Nesse arcabouço normativo, admite-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser apreciada.

11. De início, convém transcrever alguns dispositivos da legislação relevantes para a solução da presente consulta:

Decreto-lei n.º 1.598, de 1977

~~Art 12 – A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.~~

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei n.º 12.973/2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei n.º 12.973/2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei n.º 12.973/2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei n.º 12.973/2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei n.º 12.973/2014)

Lei n.º 9.716 de 1998

Art. 5º As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

Parágrafo único. Os veículos usados, referidos neste artigo, serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação.

Lei nº 9.718, de 1998

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

~~*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*~~

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

~~*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.* (Revogado pela Lei nº 11.941/2009)~~

Lei nº 10.637, de 2002

~~*Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*~~

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, 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 12.973/2014)

~~*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*~~

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973/2014)

~~*§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*~~

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973/2014)

(...)

Art. 3º (...)

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o

crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

(...)

VII – as receitas decorrentes das operações:

(...)

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

(...)

Lei nº 10.833, de 2003

~~*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*~~

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 12.973/2014)

~~*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*~~

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014))

~~§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.~~

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973/2014)

(...)

Art. 3º (...)

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

VII - as receitas decorrentes das operações:

(...)

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

(...)

IN SRF nº 247, de 2002

Art. 100. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep de que trata o art. 60, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá alocar, a cada mês, separadamente para a modalidade de incidência referida no caput e para aquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, as parcelas:

I – dos custos, das despesas e dos encargos de que tratam os incisos I a IV do art.66, observado o disposto no art. 67; e

II – do custo de aquisição dos bens e serviços de que trata a alínea "b" do inciso I do art. 66, adquiridos de pessoas físicas, observado o disposto no art. 68.

§ 2º Para cumprir o disposto no § 1º, o valor a ser alocado será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive, em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 3º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário.

(...)

IN SRF nº 404, de 2004

Art. 21. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Cofins, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve registrar, a cada mês, destacadamente para a modalidade de incidência referida no caput e para aquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, as parcelas:

I - dos custos, das despesas e dos encargos de que trata a alínea b do inciso I e os incisos II e III do art. 8º, observado o disposto no art. 9º; e

II - do custo de aquisição dos bens e serviços de que trata a alínea "b" do inciso I do art. 8º, adquiridos de pessoas físicas, observado o disposto nos arts. 10 e 11.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º, o valor a ser registrado deve ser determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive, em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

(...)

§ 4º O método eleito pela pessoa jurídica deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário.

12. Conforme afirmado pela consulente, nos termos do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, as pessoas jurídicas cujo objeto social, declarado em seus atos constitutivos, é a compra e venda de veículos automotores estão autorizadas a considerar como se fossem de consignação as operações em que vendem veículos usados, adquiridos para revenda. Os efeitos dessa equiparação, que também se aplica à venda de veículos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, repercutem em toda a legislação tributária federal.

13. A Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, órgão encarregado de harmonizar a interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, examinou os feitos da equiparação facultada pelo art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, no Parecer Cosit nº 45, de 17 de outubro de 2003, que aduz:

40. Como já visto acima, a aludida equiparação tem efeitos no aspecto material (bases de cálculo) das hipóteses de incidência dos tributos e contribuições federais incidentes sobre o faturamento ou sobre bases estimadas, presumidas ou arbitradas. Pois, a exemplo do que ocorre nas operações de consignação por comissão, para as pessoas jurídicas tipificadas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, a receita bruta, para fins de determinação das bases de cálculo estimadas, presumidas ou arbitradas do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, das bases estimadas da CSLL ou das bases da CSLL das empresas sem escrituração comercial, e das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é a comissão recebida pelo comissário, assim entendida a diferença entre o valor da receita de venda do veículo e o valor do custo de aquisição. Outros efeitos ainda se observam, como se verá.

(Sem negritos no original)

14. Note-se que, ao tempo da edição do referido Parecer já vigia o regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep (Lei nº 10.637, de 30/12/2002) enquanto a incidência não cumulativa da Cofins, embora já prevista no ordenamento legal (MPV nº 135, de 30/10/2003), estivesse, ainda, com seus efeitos suspensos, por força do inciso I do artigo 68 da citada MP. Como o referido parecer refere-se, genericamente, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, sem se restringir apenas ao regime cumulativo ou ao regime não cumulativo dessas contribuições, suas conclusões aplicam-se aos dois regimes.

14.1 Além disso, embora as redações dos dispositivos legais que determinam as bases de cálculo utilizadas nas apurações cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tenham sido alteradas após a edição do Parecer Cosit nº 45, de 2003, as conclusões desse parecer são compatíveis com o conteúdo atual daqueles dispositivos legais, como pode ser constatado a partir da comparação dos textos do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e dos arts. 1ºs das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, vigentes atualmente, com os textos vigentes na data da edição do referido parecer.

15. As pessoas jurídicas que, estando sujeitas simultaneamente aos regimes cumulativo e não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desejam apropriar os créditos desses tributos, devem fazê-lo por meio de apropriação direta ou por meio de rateio dos custos, despesas e encargos comuns, conforme previsto nos §§ 7º ao 9º dos art. 3ºs das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

16. Esse assunto está disciplinado no art. 100 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e no art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março

de 2004, que estabelecem como critério de rateio dos custos, despesas e encargos comuns aos dois regimes de apuração das contribuições em questão a relação percentual existente entre a **receita bruta** sujeita à incidência não cumulativa e a **receita bruta total**, auferidas em cada mês.

17. Como, nos termos da interpretação exposta no item 40 do Parecer Cosit n.º 45, de 2003, *a receita bruta, para fins de determinação [...] das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é a comissão recebida pelo comissário, assim entendida a diferença entre o valor da receita de venda do veículo e o valor do custo de aquisição*, esse é o montante concernente à venda de veículos usados a ser computado na receita bruta total referida no art. 100, § 2º, II da IN SRF n.º 247, de 2002 e no art. 21, §2º, II da IN SRF n.º 404, de 2004.

Conclusão

18. Com base no exposto, conclui-se que, na hipótese de equiparação de venda de veículo usado a operação de consignação, facultada pelo art. 5º da Lei n.º 9.716/1998, a pessoa jurídica simultaneamente sujeita aos regimes cumulativo e não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (duplicidade de regimes) deve considerar como receita da referida operação, integrante de sua receita bruta total, a diferença entre o valor da receita de venda do veículo e o valor do seu custo de aquisição. Consequentemente, essa diferença é o montante que deve ser utilizado no cálculo dos créditos vinculados aos custos, despesas e encargos comuns aos regimes de apuração cumulativa e não cumulativa.

Assinado digitalmente

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

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 Receita Federal do Brasil
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 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