



Solução de Consulta nº 580 - Cosit

Data 20 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

MUDANÇA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO. CRÉDITO. ESTOQUE. COFINS-IMPORTAÇÃO.

A pessoa jurídica que alterar a forma de tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, de lucro presumido para lucro real, terá direito a desconto na determinação da Cofins, de crédito presumido correspondente ao estoque de abertura dos bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país para revenda ou para utilização como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, desde que atendidos todos os requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

A importação de bens para a revenda ou para uso como insumo não gera direito a crédito presumido sobre estoque de abertura para ser utilizado na determinação da Cofins quando da mudança do regime de tributação do lucro presumido para o lucro real, por ausência de previsão legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, I, e § 3º, I, art. 10, II, e art. 12, *caput* e § 5º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, I, e § 3º, e art. 16; Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005, art. 48.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

MUDANÇA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO. CRÉDITO. ESTOQUE. PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO.

A pessoa jurídica que alterar a forma de tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, de lucro presumido para lucro real, terá direito a desconto na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep, de crédito presumido correspondente ao estoque de abertura dos bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país para revenda ou para utilização como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, desde que atendidos todos os requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

A importação de bens para a revenda ou para uso como insumo não gera direito a crédito presumido sobre estoque de abertura para ser utilizado na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep quando da mudança do regime de tributação do lucro presumido para o lucro real, por ausência de previsão legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, I, e § 3º, I, art. 8º, II, e art. 11, *caput* e § 3º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 12, § 5º, c/c art. 16, Parágrafo

único; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, I, e § 3º, e art. 16; Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005, art. 48.

Relatório

A consulente acima identificada, tendo como ramo de atividade o comércio e importação de correias, por meio de procurador legalmente constituído, protocolizou o presente processo de consulta, dirigido à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), indagando acerca da interpretação e aplicação do disposto no art. 12, § 5º, da Lei nº 10.833 de 2003, e do art. 11, § 3º, da Lei nº 10.637 de 2002, relativos à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), respectivamente, no que tange à possibilidade de aproveitamento de crédito presumido dessas contribuições sociais, quando da mudança na forma de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

2. Relata a consulente que realiza, com certa frequência, importações de mercadorias e diversos insumos a serem utilizados em suas atividades essenciais, gerando conseqüentemente um grande volume de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

3. Acrescenta que, atualmente, em razão da opção pelo regime de tributação do IRPJ com base no Lucro Presumido, encontra-se submetida ao regime de apuração cumulativo para fins de cálculo e recolhimento das Contribuições Sociais aludidas.

4. Demonstra interesse em mudar a forma de apuração do IRPJ, de Lucro Presumido para Lucro Real, no entanto, tem dúvidas sobre qual a implicação tributária no aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação às suas mercadorias importadas em estoque.

5. Ao final, questiona, *in verbis*:

1. COM A EFETIVA REALIZAÇÃO DA MUDANÇA NA FORMA DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (INGRESSO NO LUCRO REAL) E A CONSEQÜENTE ALTERAÇÃO NA APURAÇÃO DO PIS E COFINS (REGIME NÃO CUMULATIVO), A CONSULENTE TERÁ DIREITO AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS REFERENTES AO ESTOQUE DE MERCADORIAS IMPORTADAS?

2. CASO ENTENDAM SER POSSÍVEL, QUAIS OS MOTIVOS E FUNDAMENTAÇÕES LEGAIS?

3. CASO ENTENDAM NÃO SER POSSÍVEL QUAIS OS MOTIVOS E FUNDAMENTAÇÕES LEGAIS?

Fundamentos

6. A finalidade do processo de consulta é assegurar ao sujeito passivo os esclarecimentos de suas dúvidas acerca da interpretação da legislação tributária ou aduaneira,

diante de um fato determinado, precisamente descrito pela consulente. Parte-se sempre da premissa de que há plena conformidade do fato narrado. Desse modo, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da interessada, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta, que é disciplinado pela Instrução Normativa n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

7. Conforme relatado, o cerne da questão consiste em saber se a importação de bens para a revenda ou para uso como insumo gera, ou não, direito a crédito de abertura de estoques para ser utilizado na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, quando da mudança do regime de tributação do lucro presumido para o lucro real.

8. A sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais objeto da consulta foi introduzida inicialmente pela Medida Provisória (MP) n.º 66, de 29 de agosto de 2002, convertida posteriormente na Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, em relação apenas à Contribuição para o PIS/Pasep. São relevantes nessa lei, para o deslinde da presente consulta, os seguintes excertos:

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

[...]

*Art. 3.º Do valor apurado na forma do art. 2.º 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 n.º 10.865, de 2004)*

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

b) nos §§ 1.º e 1.º-A do art. 2.º desta Lei;(Redação dada pela Lei n.º 11.787, de 2008)

[...]

*§ 3.º O direito ao crédito aplica-se, **exclusivamente**, em relação:*

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

[...]

*Art. 8.º **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. 1.º a 6.º:*

[...]

*II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda **com base no lucro presumido** ou arbitrado;*

[...]

*Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3.º, 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.

§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque.

§ 2º O crédito presumido calculado segundo os §§ 1º e 7º será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 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.

[...] (Sem os destaques no original).

9. Mais tarde, a sistemática de não cumulatividade foi estendida à Cofins, por meio da MP nº 135, de 30 de outubro de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, da qual se extraem os seguintes trechos:

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

[...]

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

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

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

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

[...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

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

[...]

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:

[...]

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

[...]

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.

§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.

§ 2º O crédito presumido calculado segundo os §§ 1º, 9º e 10 deste artigo será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

[...]

§ 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.

§ 6º Os bens recebidos em devolução, tributados antes do início da aplicação desta Lei, ou da mudança do regime de tributação de que trata o § 5º, serão considerados como integrantes do estoque de abertura referido no caput, devendo o crédito ser utilizado na forma do § 2º a partir da data da devolução.

[...]

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

[...]

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

[...]

VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Art. 16. O disposto no art. 4º e no § 4º do art. 12 aplica-se, a partir de 1º de janeiro de 2003, à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com observância das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) em relação à apuração na forma dos referidos artigos, respectivamente.

Parágrafo único. **O tratamento previsto no inciso II do caput do art. 3º e nos §§ 5º e 6º do art. 12 aplica-se também à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa na forma e a partir da data prevista no caput.**

10. Como se vê, ambas as leis estabeleceram o desconto de crédito presumido calculado sobre o estoque de abertura de bens adquiridos para revenda, na hipótese de mudança do regime de tributação do IRPJ, caso isso implique em se submeter às sistemáticas não

cumulativas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Entretanto, exige-se expressamente que os bens aludidos tenham sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País. É de se registrar que não se trata de crédito próprio apurado pela sistemática de não cumulatividade e, sim, um crédito presumido, com regras próprias de apuração e utilização.

10.1 É verdade que, de acordo com o disposto no § 5º do art. 12 da Lei nº 10.833 de 2003, 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 naquele artigo. É óbvio, portanto, que a aplicação da norma contida no mencionado parágrafo deve ser realizada em consonância com a regra prevista no *caput* do artigo. Desse modo, o crédito presumido será calculado sobre o estoque de abertura dos bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, conforme reza expressamente o *caput* do referido artigo.

10.2 Nesse mesmo sentido, segundo o § 3º do art. 11 da Lei nº 10.637 de 2002, 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 ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista naquele artigo. De igual modo, a aplicação da norma contida no mencionado parágrafo deve ser realizada em consonância com a regra prevista no *caput* do artigo. Assim, o crédito presumido será calculado sobre o estoque de abertura dos bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, conforme reza expressamente o *caput* do referido artigo.

11. Convém ainda destacar que, quando foram instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Bens Estrangeiros ou Serviços (PIS/Pasep-Importação) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, admitiu que em determinadas hipóteses houvesse desconto de crédito dos valores devidos ao título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas nas operações do mercado interno:

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:**(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

I - bens adquiridos para revenda;

[...]

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

*§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo **será apurado mediante a aplicação das alíquotas** previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições**, na forma do art. 7º desta Lei,*

acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

[...]

Art. 16. É vedada a utilização do crédito de que trata o art. 15 desta Lei nas hipóteses referidas nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

[...] (Sem os destaques no original).

11.1 O crédito autorizado no art. 15 é vedado pelo art. 16 para as Pessoas Jurídicas (PJ) sujeitas às sistemáticas cumulativas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

11.2 Note-se: não há qualquer previsão relativa a créditos presumidos sobre estoques de mercadorias, ao contrário do que se verifica nas leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

12. A Lei nº 10.865, de 2004, permitiu o desconto de crédito dos valores devidos a título de Cofins e de PIS/Pasep, devidas no mercado interno. Porém, delimitou exatamente a dimensão desse crédito ao dar-lhe todos os contornos nos excertos antes transcritos. Se a Lei não autorizou calcular o crédito presumido sobre o estoque de mercadorias importadas existentes no momento da alteração do regime de apuração do IRPJ, não há como fazê-lo por via interpretativa.

13. Finalmente, cumpre mencionar o disposto no art. 48 da Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, ratificando em sua redação que o direito da pessoa jurídica à utilização de crédito presumido, quando da mudança do regime de cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para o regime da não cumulatividade, calculado sobre o estoque de abertura de bens existentes na data da referida alteração, alcança somente aqueles bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, *in verbis* (sem o destaque no original):

*Art. 48. A pessoa jurídica que passar do regime de cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para o regime de não-cumulatividade tem direito a desconto de créditos relativos ao estoque de abertura existente na data da referida alteração de regime, relativo a **bens adquiridos no País** para serem utilizados como insumos na fabricação dos produtos destinados à venda, exceto de álcool hidratado para fins carburantes.*

13.1 Saliente-se que a aludida Instrução Normativa tem por objeto não apenas a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre as receitas de venda no mercado interno como também o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, incidentes sobre a importação de bens e serviços. Entretanto, ao tratar acerca do crédito presumido sobre estoque de abertura existente na data de alteração do regime de cumulatividade para não cumulatividade, consoante se viu, restringe-o apenas aos bens adquiridos no País, o que corrobora as conclusões expostas nesta Solução de Consulta.

Conclusão

14. Diante do exposto, conclui-se que a importação de bens para a revenda não gera direito a crédito presumido de abertura de estoques para ser utilizado na determinação da

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando da mudança do regime de tributação do lucro presumido para o lucro real.

Assinado digitalmente

ARLEI ROBERTO MOTA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Revisor

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior (Cotex), da Cosit.

Assinado digitalmente

WILMAR TEIXEIRA DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF03

Assinado digitalmente

JOSÉ FERNANDO HÜNING
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe Substituto da Disit/SRRF09

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

15. Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 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