



Solução de Consulta nº 1.018 - SRRF01/Disit

Data 07 de outubro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

A SUJEIÇÃO AO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA É CONDICIONADA À APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) COM BASE NO LUCRO REAL.

A partir de 1º de maio de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, tais como a gasolina ou o diesel, incluem-se no regime de apuração não cumulativa sempre que o contribuinte apurar o IRPJ pelo lucro real, salvo as exceções previstas no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CUSTOS, ENCARGOS OU DESPESAS, EXCETO REFERENTES A PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA SUJEITOS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. POSSIBILIDADE.

Desde 1º de maio de 2004, não há mais vedação ao desconto de créditos da Cofins, em relação a custos, encargos ou despesas vinculados a receitas auferidas pela revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada no regime não cumulativo, exceto aqueles decorrentes da aquisição de

produtos para revenda sujeitos à tributação concentrada, atendido o disposto nos incisos II a XI e §§ do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

A regra geral esculpida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que os créditos devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 64 , DE 19 DE MAIO DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I, alínea “b”, e art. 10, incisos II e III; Lei nº 10.865, de 2004, art.21 c/c art. 53; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

A SUJEIÇÃO AO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA É CONDICIONADA À APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) COM BASE NO LUCRO REAL.

A partir de 1º de maio de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, tais como a gasolina ou o diesel, incluem-se no regime de apuração não cumulativa sempre que o contribuinte apurar o IRPJ pelo lucro real, salvo as exceções previstas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO

CONCENTRADA. CUSTOS, ENCARGOS OU DESPESAS, EXCETO REFERENTES A PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA SUJEITOS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. POSSIBILIDADE.

Desde 1º de maio de 2004, não há mais vedação ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, em relação a custos, encargos ou despesas vinculados a receitas auferidas pela revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada no regime não cumulativo, exceto aqueles decorrentes da aquisição de produtos para revenda sujeitos à tributação concentrada, atendido o disposto nos incisos II a XI e §§ do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

A regra geral esculpida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que os créditos devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 64 , DE 19 DE MAIO DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso I, alínea “b”, e art. 8º, incisos II e III; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21 c/c art. 53; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17.

Assunto: Normas de Administração Tributária

É ineficaz a consulta quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, IX e XIV.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A consulente, cuja atividade é o comércio varejista de combustíveis para veículos (fl. 4), formulou consulta (fls. 4 a 8), na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Afirma que “comercializa gasolina, óleo diesel e álcool, apurando seus tributos pelo lucro real e, portanto, obrigada ao regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS” (fl. 4) e que apresenta dúvida “específica quanto ao tratamento a ser dado aos créditos de PIS/COFINS com relação às operações com gasolina e óleo diesel” (fl. 4).

3. Nesse sentido, acrescenta “não existirem dúvidas quanto à impossibilidade, por vedação expressa, de desconto de crédito pela aquisição de gasolina, gás natural veicular-GNV e óleo diesel, nos termos do art. 3º, inciso I, alínea ‘b’, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de novembro de 2003” (fl. 4) mas indaga sobre a possibilidade de descontar créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins em relação aos demais custos, despesas, encargos e insumos em que incorre em razão da revenda dos produtos anteriormente referenciados. Em adição, transcreve “os incisos II a X do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003” (fl. 5).

4. Em sua argumentação, acrescenta que, por força do disposto no art. 42, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foram reduzidas a zero nas operações de venda de gasolina e óleo diesel (fl. 5). Por outro lado, segundo a consulente, as vedações ao crédito das referidas contribuições

postas pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quando os custos, encargos ou despesas forem vinculados à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de produtos isentos, representariam verdadeira antinomia com o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que estabelece que as “vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações” (fl. 7).

5. Por fim, tece os seguintes questionamentos (fls. 7 e 8):

1- É correto afirmar que as suas receitas de venda de gasolina e óleo diesel, também se encontram submetidas às regras da não-cumulatividade de apuração de PIS/COFINS previstas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, considerando ser o lucro real o regime de tributação da Consulente?

2- Em sendo negativa a resposta acima, por qual (is) fundamento (s) legal (is)?

3- Em sendo positiva a resposta da primeira pergunta acima (nº 1), a Consulente pode descontar créditos em relação a custos, despesas, encargos e insumos - vinculados a venda de gasolina e óleo diesel, utilizados na sua atividade empresarial nos termos dos incisos II a X do Art. 3º da Lei 10.637/2002 e do Art. 3º da Lei 10.833/2003?

4- Em caso afirmativo da resposta acima, a Consulente pergunta se o desconto dos créditos se refere aos seguintes insumos: energia elétrica, fretes, armazenamento, aluguel pagos à pessoas jurídicas, Royalties, depreciação do ativo imobilizado, perdas com a evaporação dos produtos e pagamentos à pessoas jurídicas ou se apenas a algum ou a alguns deles?

5- Se o artigo 17 da Lei 11.033/2004, art. 42º inciso III, alínea a, b, c e d da Lei 11.727/2008, se aplica ao aproveitamento pela Consulente dos créditos mencionados nas perguntas nº 1 a 4, acima?

Fundamentos

6. Infere-se que a questão em tese a ser solucionada é idêntica àquela disposta na Solução de Consulta (SC) Cosit n.º 64, de 19 de maio de 2016, disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=74188>>.

6.1. Nos termos da IN RFB n.º 1.396, de 2013, arts. 22 e 32, as soluções de consulta da Cosit publicadas após 17 de setembro de 2013, vinculam as consultas posteriores com o mesmo objeto.

6.2. No caso em comento, o objeto é idêntico ao disciplinado pela SC Cosit n.º 64, de 2016 (as duas consultas possuem, inclusive, petições similares). Seguem trechos pertinentes da SC em questão, que solucionam os questionamentos da consulente:

Solução de Consulta Cosit n.º 64, de 2016.

6. No tocante à **primeira indagação** da consulente, onde pergunta se as receitas de vendas de gasolina, óleo diesel e GNV também se encontram submetidas às regras da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, o art. 4º da Lei n.º 9.718, de 1998, com redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004, determina a aplicação do regime concentrado da incidência destas Contribuições aplicável aos produtores de gasolina, de óleo diesel e de **gás liquefeito de petróleo - GLP**, em conjunto com o art. 42, inciso I, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, que reduz a zero as alíquotas aplicáveis às receitas de vendas dos produtos referenciados pelos comerciantes varejistas, *verbis*:

Lei n.º 9.718, de 1998:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a

receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (grifou-se)

Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas; (grifou-se)

7. Posteriormente, a Lei nº 10.637, de 2002, estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, aplicável às pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no lucro real, nos termos do seu art. 8º, incisos II e III. Um ano depois, a Lei nº 10.833, de 2003, estabeleceu igual regime para a Cofins, também aplicável às pessoas jurídicas que apuram o lucro real, atendido o disposto em seu art. 10, incisos II e III.

8. Ressalta-se que, inicialmente, as receitas decorrentes da comercialização de produtos sujeitos à tributação concentrada das referidas contribuições foram excluídas do regime não cumulativo, conforme redação original do art. 1º, § 3º,

inciso IV, e do art. 8º, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 10.637, de 2002, no que tange à Contribuição para o PIS/Pasep, e do art. 1º, § 3º, inciso IV, e do art. 10, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 10.833, de 2003, referente à Cofins.

9. A seguir, a Lei nº 10.865, de 2004, alterou a Lei nº 10.637, de 2002 e a Lei nº 10.833, de 2003, com vigência a partir de 30 de abril de 2004 (produzindo efeitos a partir de 01 de maio de 2004), estendendo a aplicação da sistemática não cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às receitas submetidas ao regime concentrado de apuração, à exceção da receita de venda de álcool para fins carburantes. Vale notar a evolução dos dispositivos pertinentes da Lei nº 10.833, de 2003:

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. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)~~

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)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

~~IV de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras~~

~~submetidas à incidência concentrada da contribuição;~~ (Revogado pela Lei n.º 11.727/2008)

(...)

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 n.º 10.865, de 2004)

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei n.º 10.925, de 2004)

(...)

X - no art. 23 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural. (Incluído pela Lei n.º 10.925, de 2004)

(...)

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 n.º 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. 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:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008)

10. Importante ressaltar que idênticas disposições se aplicam à Contribuição do PIS/Pasep, em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 2002 (art. 1º, § 3º; art. 2º, § 1º, I e X; art. 3º, I, “b”; art. 8º, VII).

11. Registre-se, por oportuno, que, a partir de 1º de outubro de 2008, com a revogação do art. 1º, § 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, promovida pelo art. 42, inciso III, “c” e “d”, da Lei nº 11.727, de 2008, as receitas de álcool para fins carburantes também ingressaram no regime não cumulativo.

12. Desse modo, **responde-se à primeira indagação da consulente** afirmando-se que as receitas sujeitas à cobrança concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem sujeitar-se tanto ao regime de apuração cumulativa quanto ao regime de apuração não cumulativa, em razão do regime de apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IPRJ), se lucro real, presumido ou arbitrado, e de suas atividades (art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, Contribuição para o PIS/Pasep; e art. 10, Lei nº 10.833, de 2003, Cofins.). No caso concreto, a pessoa jurídica afirma dedicar-se à comercialização de gasolina e de óleo diesel, bem como apurar o IRPJ com base no lucro real, devendo, portanto, sujeitar-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

13. Não obstante, é importante comentar que, em duas ocasiões, por meio da Medida Provisória n.º 413, de 3 de janeiro de 2008, e da Medida Provisória n.º 451, de 15 de dezembro de 2008, o Poder Executivo procurou alterar a legislação no sentido de impedir integralmente a apuração de créditos relacionados a vendas de produtos com tributação concentrada. Tais vedações vigoraram apenas nos períodos de 01/05/2008 a 23/06/2008 e de 01/04/2009 a 04/06/2009, pois não foram mantidas nas respectivas leis de conversão: Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008, e Lei n.º 11.945, de 4 de junho de 2009.

14. De outra banda, a **indagação n.º 2** da consulente resta prejudicada, por ser positiva a resposta à pergunta n.º 01.

15. Por seu turno, a **pergunta n.º 3** versa sobre a possibilidade de a pessoa jurídica “descontar créditos em relação a custos, a despesas, a encargos e a insumos vinculados à venda dos produtos citados em razão do exercício de sua atividade empresarial, nos termos dos incisos II a X do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e dos incisos II a X do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003”.

16. Como cediço, a Lei n.º 10.637, de 2002, aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, e a Lei n.º 10.833, de 2003, aplicável à Cofins, trazem em seus artigos 3º, diversas regras taxativas de apuração dos créditos da sistemática não cumulativa.

17. Consoante afirmado acima, é plenamente possível que as receitas decorrentes da comercialização de produtos submetidos à tributação concentrada das contribuições em tela estejam sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, sendo, portanto, permitida a apuração de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados à geração de tais receitas, observada a legislação aplicável.

18. Contudo, da leitura dos arts. 2º, § 1º, incisos I e X, e §1º-A, combinada com os arts. 3º, inciso I, alínea “b” das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, constata-se que a pessoa jurídica não pode apurar créditos calculados em relação às mercadorias e aos produtos sujeitos à incidência concentrada, quando adquiridos para revenda, a despeito de estar submetida à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

19. Decerto, se não houvesse essa vedação, a tributação das receitas de venda dos produtos com tributação concentrada seria negativa, isso porque o crédito a que teria direito o comerciante atacadista ou varejista, calculado sobre o preço de aquisição, seria superior ao montante efetivamente cobrado do fabricante ou importador, já que estes últimos podem descontar crédito dos insumos ou dos produtos com tributação concentrada adquiridos para revenda. Não se pode conceber que toda a arrecadação obtida na etapa onerada com a tributação concentrada seja devolvida nas etapas seguintes desoneradas da tributação.

20. Adicionalmente, por oportuno, deve-se ressaltar que a legislação aplicável às receitas decorrentes da comercialização da gasolina, do óleo diesel e do gás liquefeito de petróleo – GLP, todos sujeitos à concentração da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é distinta daquela aplicável à comercialização de GNV.

21. Isso porque a legislação das contribuições não prevê concentração tributária na comercialização do GNV, sendo, portanto, inaplicável a vedação de creditamento estabelecida pelos citados arts. 2º, § 1º, incisos I e X, e dos arts. 3º, inciso I, alínea “b” da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

22. Em razão disso, aplica-se a regra geral de incidência das contribuições à receita de venda de gás natural veicular – GNV, uma vez que inexistente previsão legal de exclusão da base de cálculo e de tributação às alíquotas diferenciadas aplicáveis ao produto referenciado. É dizer, sobre as receitas de vendas de GNV incide a Contribuição para o PIS/Pasep, à alíquota de 0,65% ou 1,65%, e Cofins, à alíquota de 3% ou 7,6%, conforme o caso, tendo em vista o enquadramento da pessoa jurídica vendedora no regime geral de apuração das contribuições (cumulativa ou não cumulativa) sobre a receita bruta.

23. Em relação ao **quarto questionamento**, em que a consultante quer saber em quais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ela se enquadra para o desconto dos créditos, cumpre ressaltar que a consulta acerca da legislação tributária relativa aos tributos e contribuições administrados pela RFB, disciplinada pela anterior Instrução Normativa da Secretária da Receita Federal

do Brasil - RFB n.º 740, de 2007, e pela atual Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, tem o objetivo de dar segurança jurídica ao contribuinte que tem dúvidas quanto à aplicação de dispositivos legais a fato determinado. Para assegurar tal prestação, é imprescindível que a consulta seja formulada de modo preciso, retratando os fatos sobre os quais recaia dúvida sobre a legislação aplicável ou sobre sua interpretação. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como o impedimento a que sejam aplicados a multa de mora e os juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pela consulente, da Solução de Consulta. É natural, portanto, que existam restrições quanto ao uso desse instituto, que resultam na ineficácia da consulta que estiver em desacordo com as normas de regência da matéria.

24. Isso posto, cabe esclarecer que é ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando **não versar sobre a interpretação** de dispositivos da legislação tributária. O processo de consulta de que tratam os artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 1996, os artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e a Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, presta-se unicamente a fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela RFB para determinada norma tributária, a qual discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido não lhe seja claro. Dada essa finalidade, para a qual está voltado, o processo de consulta, inclusive, também não é o meio adequado para a **prestação de assessoria contábil-fiscal** a contribuintes ou para emitir parecer acerca de procedimento operacional adotado.

25. Assim, com base nos incisos VII, IX e XIV do art. 18 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, tem-se por ineficaz a consulta, quando:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII – quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

(...)

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

26. Feitas essas considerações, importa destacar que as dúvidas acerca da possibilidade de descontar créditos relativos aos incisos II, III, IV, V, VI, VII, IX e X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, ou se apenas em relação a alguns dos incisos transcritos (indagação 5.4) revelam-se ineficazes, nos termos da legislação transcrita.

27. Nesse passo, a consulente não indica claramente os dispositivos da legislação sobre os quais recaem seus questionamentos, registrando a razão pela qual esses dispositivos lhe causam dúvidas de interpretação. Destarte, a consulente vem requerer prestação de assessoria contábil-fiscal aplicável à sua situação de fato, já que indaga à RFB acerca de quais incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, ensejariam o direito a crédito das contribuições em tela em conformidade com as atividades comerciais por ela desenvolvidas (indagação 5.4).

28. Ante o exposto e considerando-se que a formulação da indagação referenciada não observa os requisitos necessários para que produza seus efeitos, conforme legislação anteriormente transcrita, não é seu objeto passível de Solução de Consulta.

29. De sua vez, na **quinta indagação**, questiona-se se “o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e o art. 42, inciso III, alíneas “a”, “b”, “c”, e “d”, da Lei nº 11.727, de 2008, se aplicam ao eventual aproveitamento de créditos mencionados nas indagações anteriores”.

30. Nesse ponto, é importante ressaltar o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004:

Lei nº 11.033, de 2004:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

31. Infere-se deste dispositivo que os créditos devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero). Não se cogita, portanto, de aproveitamento de créditos cuja apuração a lei veda expressamente, como ocorre no caso, tendo em vista o disposto no art. 3º, I, “b” da Lei nº 10.833, de 2003.

[destaques no original].

7. Ressalte-se que a vinculação abrange tão somente os questionamentos 1, 2, 3 e 5. O questionamento 4, da forma em que foi elaborado, afigura-se ineficaz.

7.1. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB nº 1.396, de 2013, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando a resguardar os interesses da Administração Fiscal.

7.2. A consulta eficaz requer que a consulente especifique o dispositivo legal cuja compreensão não lhe foi possível alcançar devido à redação da norma parecer-lhe vaga, obscura ou contraditória. Enfim, detalhar o porquê de a redação da norma não oferecer desejável clareza de entendimento sobre sua correta aplicação ao caso concreto. É em presença de dificuldades dessa ordem que tem adequado emprego esta via processual, em cujo rito a Administração Tributária se encarrega de por termo às dúvidas, expedindo a interpretação oficial do ponto questionado.

7.3. O processo de consulta busca solucionar, exclusivamente, dúvidas do sujeito passivo quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária cujo sentido não lhe seja claro. Não se apresenta como instrumento hábil para proceder à subsunção do fato à norma ou para informar como proceder na situação em que se especifica.

8. No questionamento 4, a consulente não indica a razão pela qual os dispositivos apontados lhe causam dúvidas de interpretação. Destarte, vem requerer prestação de assessoria contábil-fiscal aplicável à sua situação de fato, já que lista uma relação contendo insumos que supostamente poderiam ter relação com o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, para então questionar, sem apontar obscuridade interpretativa, quais desses ensejariam o direito a crédito das contribuições em tela em conformidade com as atividades comerciais por ela desenvolvidas.

8.1. Nos termos apresentados, o presente questionamento incorreu nas vedações enumeradas na IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, IX e XIV:

IN RFB nº 1.396, de 2013.

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

9. Destaque-se o enunciado do parecer normativo (PN) CST nº 342, de 07 de outubro de 1970, publicado no Diário Oficial de 22 de outubro de 1970, que dispõe sobre condições de eficácia do processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária:

PN CST nº 342, de 1970

(...)

-
2. Tendo em vista que entre os efeitos da consulta constam, em geral, a suspensão do prazo previsto para o pagamento do imposto, a proibição de se instaurar procedimento fiscal contra o seu autor e, ainda, a não imposição de penalidade sobre a espécie consultada - é natural que, em contrapartida, exija a administração o rigoroso cumprimento de determinadas formalidades na formulação da consulta, inclusive e principalmente quanto à exposição dos fatos objeto da dúvida, porque são esses fatos - e exclusivamente eles - que se acham sob a proteção referidos efeitos.
 3. Conseqüentemente, só produzirão efeitos as consultas em que a dúvida nela suscitada seja exposta em termos precisos, de sorte a se poder situar com exatidão o seu objeto, que há de ser, tanto quanto possível, restrito; para tanto, deverá ser dividida em tantas questões quantas soluções comporte.
 4. Por isso que, pela Norma de Execução CST n.º 3, de 6 de fevereiro de 1970, que regulou a formulação das consultas sobre a interpretação da legislação tributária, exigiu-se entre outras formalidades a serem cumpridas pelos consulentes, que a respectiva petição exponha "minuciosamente a hipótese consultada, bem como os fatos concretos a que visa atingir".
 5. Feitas essas considerações, temos que as consultas formuladas em termos gerais, que não permitam a identificação segura das dúvidas do consulente, por falta de indicação do fato preciso cuja interpretação é motivo de incerteza quanto à norma legal aplicável ou quanto à forma de cumprir determinada norma legal - tais consultas não produzirão qualquer efeito, porque formuladas em desacordo com as normas estabelecidas.
 6. Assim, não basta indicar um fato ocorrido e perguntar simplesmente qual a repercussão que o mesmo poderá ocasionar em confronto com toda a legislação fiscal ou mesmo a de determinado imposto; é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente. Caso contrário, não deve a autoridade julgadora tomar conhecimento das consultas em questão. Válido tal entendimento em relação a todos os impostos a cargo da SRF.

Conclusão

10. Diante do exposto, em especial, considerando a vinculação à Solução de Cosit n.º 64, de 2016, responde-se à consulente que:

10.1. As receitas sujeitas à cobrança concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem sujeitar-se tanto ao regime de apuração cumulativa quanto ao regime de apuração não cumulativa, em razão do regime de apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IPRJ), se lucro real, presumido, ou arbitrado, e de suas atividades. No caso concreto, a pessoa jurídica afirma dedicar-se à comercialização de gasolina e de óleo diesel, bem como apurar o IRPJ com base no lucro real, devendo, portanto, sujeitar-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

10.2. Indagação n.º 2 da consulente resta prejudicada, por ser positiva a pergunta n.º 01.

10.3. Não há vedação para que sejam efetuados descontos de créditos das contribuições para o PIS/Pasep (art. 3º, incisos II a X da Lei n.º 10.637, de 2002) e para a Cofins (art. 3º, incisos II a X da Lei n.º 10.833, de 2003) em relação a outros custos, encargos ou despesas vinculados a receitas auferidas no regime não cumulativo (desde que, evidentemente, observados os limites e requisitos estabelecidos pela legislação tributária). Entretanto, a pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa destas contribuições não pode descontar créditos calculados em relação às mercadorias e aos produtos sujeitos à incidência concentrada, quando adquiridos para revenda.

10.4. A indagação de n.º 4 é ineficaz, já que tem por objetivo presumível a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

10.5. A regra geral esculpida no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, autoriza que os créditos devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando, todavia, o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada.

Assinado digitalmente
Paulo Henrique Passos T. Dantas
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Disit/SRRF01

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro a vinculação à Solução de Cosit n.º 64 , de 19 de maio de 2016, com base nos arts. 22 e 32 da IN RFB n.º 1.396, de 2013. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
Rodrigo Augusto Verly de Oliveira
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF01