



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

SRRF06/Disit

Fls. 84

Solução de Consulta nº 6.013 - SRRF06/Disit

Data 10 de julho de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

APURAÇÃO CONCENTRADA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA. APROPRIAÇÃO E UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

São vedadas a apropriação e a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep referentes à aquisição, para revenda, de mercadorias em operações sujeitas à apuração concentrada da referida contribuição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 265, DE 29 DE MAIO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.033/2014, art. 17; Lei nº 10.637/2002, art. 3º, I, 'b'.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

APURAÇÃO CONCENTRADA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA. APROPRIAÇÃO E UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

São vedadas a apropriação e a utilização de créditos da Cofins referentes à aquisição, para revenda, de mercadorias em operações sujeitas à apuração concentrada da referida contribuição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 265, DE 29 DE MAIO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.033/2014, art. 17; Lei nº 10.833/2003, art. 3º, I, 'b'.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que afirma dedicar-se à *atividade comercial de veículos novos e usados, peças e acessórios, derivados de petróleo e correlatos, licenciamento de veículos, prestação de serviços de assistência técnica, consertos e reparos automotivos*.

2. A consulente informa que realiza operações de comercialização de veículos automotores novos que se encontram sujeitas à apuração concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme previsto no arts. 1º e 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002.

3. Relata que, por força dessa sistemática de apuração, a compra e venda dos referidos veículos automotores é tributada pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins com alíquotas diferentes de zero, quando realizada entre fabricante e concessionária, e sujeita-se à alíquota zero dessas contribuições, quando realizada entre concessionária e consumidor final.

4. Recorda que, de acordo com o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, *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*.

5. Expõe seu entendimento de que faz jus à apropriação e à utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes às operações em que adquire dos fabricantes veículos automotores novos para revenda e, em seguida, indaga:

1) o entendimento da Consulente está correto no sentido de o artigo 17, da Lei nº 11.033, de 2004, ser-lhe aplicável e às suas operações comerciais de aquisição e venda de veículos e peças automotivas que são regidas pelo regime monofásico de tributação pela COFINS e pela contribuição para o PIS?

2) em caso de resposta positiva ao item anterior, o artigo 17, da Lei nº 11.033, de 2004, é norma de caráter especial que se sobrepõe às normas gerais contidas nos artigos 3º, § 2º, inciso II, de ambas as leis nºs 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, na aplicação ao caso concreto das operações realizadas pela Consulente (sujeitas ao regime monofásico)?

3) estando correto o entendimento da Consulente, relativamente à manutenção dos créditos das contribuições vinculadas às operações com alíquota zero, consoante o artigo 17, da Lei nº 11.033, de 2004, pode levar a registro os créditos e compensar?

4) estando ainda correto o entendimento da Consulente em virtude do artigo 17, da Lei nº 11.033, de 2004, será objeto de compensação com tributos e contribuições administrados pela SRF, ou, não havendo como compensar o integralmente, pode assegurar a restituição do crédito que exceder?

Fundamentos

6. Preliminarmente, convém transcrever os arts. 1º e 3º da Lei nº 10.485/2002 e o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que dispõem:

Lei nº 10.485/2002

Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas, implementos e veículos classificados nos códigos 73.09, 7310.29, 7612.90.12, 8424.81, 84.29, 8430.69.90, 84.32, 84.33, 84.34, 84.35, 84.36, 84.37, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.06 e 8716.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados -Tipi, aprovada pelo Decreto nº7.660, de 23 de dezembro de 2011, relativamente à receita bruta decorrente de venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 3º (...)

(...)

§ 2º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista, com a venda dos produtos de que trata: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - o caput do art. 1º desta Lei, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

Lei nº 11.033/2004

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.

7. A Coordenação-Geral de Tributação - Cosit da Secretaria da Receita Federal da Brasil - RFB já examinou questão semelhante à da presente consulta na Solução de Consulta Cosit nº 265, de 29 de maio de 2017, cujo inteiro teor encontra-se disponível no sítio da Receita Federal na internet (www.receita.fazenda.receita.gov.br) e cuja ementa, publicada no DOU de 01.06.2017, aduz:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

BEBIDAS FRIAS. COMÉRCIO ATACADISTA. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, desde que cumpridos os requisitos legais, é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003) em relação a dispêndios vinculados a receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa decorrentes da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, exceto em relação a dispêndios decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda.

Todavia, entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Cofins.

Dispositivos legais: Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 13.097, de 2015; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

BEBIDAS FRIAS. COMÉRCIO ATACADISTA. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, desde que cumpridos os requisitos legais, é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) em relação a dispêndios vinculados a receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa decorrentes da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, exceto em relação a dispêndios decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda.

Todavia, entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 58-A a 58-U; Lei nº 13.097, de 2015; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

8. A Solução de Consulta Cosit nº 265/2017 apresenta a seguinte fundamentação:

7. Inicialmente, salienta-se que o processo de 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.

8. Considerando que o questionamento apresentado versa sobre a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na atividade de revenda de produtos sujeitos à

cobrança monofásica ou concentrada das contribuições, faz-se necessário preliminarmente compreender essa tributação e sua aplicação na indústria e comércio de bebidas.

9. A tributação monofásica ou concentrada configura-se em um tratamento tributário específico da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Consiste em atribuir a determinado sujeito passivo a responsabilidade pela apuração e recolhimento das referidas exações em relação a toda a cadeia de um produto ou serviço, o que geralmente ocorre nas etapas de produção ou importação.

10. O sistema monofásico ou concentrado difere do regime de apuração das contribuições. O fato de determinada pessoa jurídica apurar tais tributos de modo concentrado em relação a um determinado produto ou serviço não implica a sujeição a um determinado regime de apuração. Assim, o enquadramento de determinada pessoa jurídica em um ou outro regime não guarda relação com a tributação concentrada de determinado produto ou serviço.

11. Dito isso, é sabido que os regimes de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins consistem em cumulativo ou não cumulativo (a exceção se dá com relação às empresas optantes pelo regime de apuração de tributos unificados – Simples Nacional – instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006). A regra de apuração é por meio da sistemática não cumulativa, havendo exceções como as expostas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

12. As empresas que tributam o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) com base no lucro real, como é o caso da consulente, em regra submetem-se ao regime não cumulativo das contribuições.

13. Portanto, de tudo o que foi dito até o presente, podemos extrair duas conclusões sobre o caso em apreço:

a) O fato de a consulente atuar no comércio atacadista de bebidas, produto submetido à concentração das contribuições, não implica submissão a determinado regime de apuração de tais tributos;

b) A consulente submete-se à sistemática não cumulativa das contribuições, já que apura o IRPJ com base no lucro real anual e não há nenhuma exceção prevista em lei que a enquadre no regime cumulativo.

14. Com relação ao objeto da consulta, que consiste em saber se é possível descontar crédito das contribuições em relação aos demais custos e despesas que não sejam o da aquisição para revenda do produto sujeito à tributação concentrada, esse tema já foi abordado em diversas decisões da RFB vinculantes administrativamente, como nos seguintes:

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 07 de junho de 2016, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 09 de junho de 2016:

Art. 1º A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos submetidos à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão, em regra, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

§ 1º As receitas decorrentes da venda de álcool para fins carburantes estiveram sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins até 01 de outubro de 2008, data de entrada em vigor das alíneas “c” e “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, a partir da qual se aplica a tais receitas, em regra, o regime de apuração não cumulativa das contribuições, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

§ 2º Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Art. 2º Observado o disposto no art. 1º, para efeitos do rateio proporcional de que tratam o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total” referida nos mencionados dispositivos, mesmo que tais receitas estejam submetidas a suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições em voga, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

Solução de Consulta Cosit nº 218, de 06 de agosto de 2014, publicada no DOU de 18 de agosto de 2014 (que pode ser consultada na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/> >):

Ementa

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. COMERCIANTE VAREJISTA. O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel que apure a contribuição pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

A receita da venda de gás natural veicular (GNV) não sofre incidência monofásica da contribuição. Sujeita-se às regras da cumulatividade ou da não cumulatividade aplicadas aos bens em geral, a depender do regime a que esteja submetida a pessoa jurídica. No caso de pessoa jurídica tributada em regime não cumulativo, as receitas de venda desse produto sofrem incidência da contribuição à alíquota de 1,65%, com a possibilidade de desconto dos créditos admitidos pela legislação.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, I e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CRÉDITO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. COMERCIANTE VAREJISTA. O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que esteja vinculada a pessoa jurídica.

Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel que apure a Cofins pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.833, de 2003, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

A receita de venda de gás natural veicular (GNV) não sofre incidência monofásica da contribuição. Sujeita-se às regras da cumulatividade ou da não cumulatividade aplicadas aos bens em geral, a depender do regime a que esteja submetida a pessoa jurídica. No caso de pessoa jurídica tributada em regime não cumulativo, as receitas de venda desse produto sofrem incidência da contribuição à alíquota de 7,6%, com a possibilidade de desconto dos créditos admitidos pela legislação.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, I e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º.

(...)

Fundamentação

(...)

13.1 Até o advento da Lei nº 10.865, de 2004, os produtos submetidos à tributação monofásica estavam excluídos da sistemática de apuração não cumulativa por determinação, respectivamente, do art. 1º, § 3º, IV, c/c art. 8º, VII, “a” da Lei nº 10.637, de 2002; e art. 1º, § 3º, IV, c/c art. 10, VII, “a” da Lei nº 10.833, de 2003. Assim, até aquele momento não havia que se falar em apuração de créditos

calculados sobre despesas relacionadas à geração dessas receitas por terem natureza cumulativa.

13.2 Contudo, a partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica produtora com a venda de produtos monofásicos passou a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que esteja vinculada a pessoa jurídica. No caso da pessoa jurídica consulente, revendedora de produtos monofásicos, submetida ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, é possível a apuração de créditos em relação as hipóteses previstas na lei, exceto em relação àquela decorrente da aquisição de bens monofásicos para revenda.

*15. Nesses termos, conforme conclui a solução de consulta acima transcrita, sendo a consulente uma pessoa jurídica que esteja submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que cumpridos os requisitos legais, é possível a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições estabelecidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, **exceto em relação à aquisição para revenda dos produtos sujeitos à tributação monofásica ou concentrada.***

(...) (item 15 supra sem destaque no original)

9. Com efeito, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 limita-se a dispor que os créditos devidamente apurados podem ser mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero). Não se cogita, portanto, de aproveitamento de créditos cuja apropriação é expressamente vedada pela lei, como ocorre no caso de mercadorias adquiridas para revenda em operações sujeitas à apuração concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme previsto nos arts. 3ºs, I, 'b', da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

10. Registre-se, por relevante, que a presente solução de consulta encontra-se vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 265/2017, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, uma vez que o entendimento exposto naquele ato e transcrito no item 8 supra também se aplica a este ato.

Conclusão

11. Com base no exposto, responde-se à consulente que:

a) são vedadas a apropriação e a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes à aquisição, para revenda, de mercadorias em operações sujeitas à apuração concentrada das referidas contribuições; e

b) suas perguntas 2, 3 e 4 estão prejudicadas, em vista da resposta dada à sua primeira pergunta.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 265, de 29 de maio de 2017, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06