



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

SRRF06/Disit

Fls. 1

Solução de Consulta nº 6.009 - SRRF06/Disit

Data 10 de maio de 2021

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Desde que observados os requisitos da legislação de regência, a vedação de desconto de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens “não sujeitos ao pagamento” da referida contribuição, estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não se aplica aos bens que, cumulativamente:

- a) sejam adquiridos pela pessoa jurídica para utilização como insumo; e
- b) tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica da contribuição em etapa anterior da cadeia econômica, dado que tais bens estiveram “*sujeitos ao pagamento*” da contribuição esperada em toda a cadeia econômica deles de forma concentrada ou monofásica na etapa anterior escolhida pelo legislador para oneração.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 496, DE 27 DE SETEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, II, e § 3º, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Desde que observados os requisitos da legislação de regência, a vedação de desconto de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação a bens “não sujeitos ao pagamento” da referida contribuição, estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não se aplica aos bens que, cumulativamente:

- a) sejam adquiridos pela pessoa jurídica para utilização como insumo; e

b) tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica da contribuição em etapa anterior da cadeia econômica, dado que tais bens estiveram “*sujeitos ao pagamento*” da contribuição esperada em toda a cadeia econômica deles de forma concentrada ou monofásica na etapa anterior escolhida pelo legislador para oneração.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 496, DE 27 DE SETEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, II, e § 3º, II.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, pela pessoa jurídica acima identificada, que relata ser concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica, [XXX].

2. A consulente informa que, embora a maior parte da área da referida concessão esteja conectada ao *Sistema Interligado Nacional - SIN* (rede que congrega os sistemas de geração e de transmissão de energia, permitindo o abastecimento dos consumidores nas áreas integradas), o [XXX] compõe o *Sistema Isolado*, que não é integrado ao SIN.

3. Esclarece que a energia fornecida aos consumidores do referido [XXX] é gerada pela [XXX], mediante processo produtivo que consome grande quantidade de óleo diesel, e acrescenta que o fornecimento da referida energia é tributado pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

4. Alega que, “*como bem essencial à geração e, conseqüentemente, distribuição de energia em [XXX], o óleo diesel se caracteriza como insumo no exercício da atividade da Consulente, o que, em princípio, a autorizaria a tomar créditos relativos à contribuição ao PIS e à COFINS em sua aquisição*”, conforme previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no inciso II da art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que estabelecem:

Lei nº 10.637, de 2002

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Lei nº 10.833, de 2003

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

5. Pondera que “o óleo diesel, como derivado do petróleo, tem sua incidência concentrada no início da cadeia produtiva, o que afeta a tributação relativa à sua circulação nas demais fases” (sic), por força da determinação contida no inciso II do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que aduz:

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 nº 10.865, 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)

(...)

6. Acrescenta que (i) “a chamada incidência monofásica tem como efeito a exigência do tributo apenas uma vez, ficando o produto sujeito à tributação com alíquota 0 (zero) nas demais fases da cadeia produtiva”, conforme determinado pelo art. 315 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, e (ii) “a alíquota 0 (zero) aplicável aos distribuidores e comerciantes varejistas repercute nos demais sujeitos passivos que adquirem o óleo diesel desses agentes”, em decorrência das disposições contidas nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003”, que determinam:

Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019

Art. 315. Estão reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda dos produtos referidos no art. 302, auferidas por distribuidores e comerciantes varejistas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I).

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às operações de venda no mercado interno realizadas por importadores (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, parágrafo único).

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 3º (...)

(...)

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

(...)

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

(...)

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 3º (...)

(...)

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

(...)

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

(...)

7. Recorda que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, autoriza a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Confira-se:

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.

8. Argumenta que essa autorização parece sugerir que as disposições dos arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, teriam sido tacitamente revogadas, e, em vista disso, indaga:

Da análise do art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em cotejo com o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, conclui-se que é devido o aproveitamento

de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS na aquisição de óleo diesel, nos termos e nas condições mencionadas pela Consulente, através das respectivas distribuidoras ou comercializadoras?

Fundamentos

9. A principal finalidade das consultas disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, é propiciar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Receita Federal dúvidas objetivas sobre a interpretação de dispositivos específicos da legislação tributária aplicáveis a fatos determinados de sua atividade.

10. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de sua apresentação até o trigésimo dia subsequente à ciência de sua solução.

11. A solução da consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram adequadamente descritos os fatos aos quais, em tese, se aplica a solução de consulta.

12. A presente consulta refere-se à possibilidade de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos à modalidade insumos, prevista nos arts. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados à aquisição de óleo diesel adquirido no mercado interno para ser empregado como insumo na produção de energia elétrica pela consulente.

13. Inicialmente, cumpre confirmar a afirmativa da consulente de que óleo diesel é um produto sujeito à tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme previsto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, e no art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

Lei nº 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 nº 10.865, 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)

(...)

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;

II - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses de venda de produtos importados, que se sujeita ao disposto no art. 6º da Lei nº 9.718, de 1998.

14. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) examinou matéria semelhante à que foi apresentada pela consultante na Solução de Consulta Cosit nº 496, de 27 de setembro de 2017, que vincula a presente solução de consulta, nos termos dos arts. 9º e 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

15. A referida Solução de Consulta Cosit nº 496, de 2017, cujo inteiro teor encontra-se disponível no sítio da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br), esclarece (destaques do original):

(...)

43. *Finalizando este tópico, cabe apreciação de outro ponto levantado pela interessada, ao dizer não “aplicáveis supostas restrições contidas no § 2º, inciso II do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833 ou para créditos sobre bens sujeitos a incidência monofásica ou substituição tributária”.*

44. *A “incidência monofásica” e a “substituição tributária” são técnicas distintas, ao contrário do que parece supor a consultante. A primeira — a incidência concentrada, ou monofásica, consoante aludem alguns diplomas legais — caracteriza-se pela ocorrência da tributação uma única vez (CF, art. 149, § 4º) dentro de um ciclo de comercialização de um produto (geralmente no produtor ou no importador), oportunidade em que incide com alíquota concentrada. Nos demais elos do ciclo de comercialização (atacadistas e varejistas, por exemplo), a tributação ocorre com alíquota zero, ou seja, toda a tributação, de fato, ocorre no contribuinte produtor ou importador, sem que sejam substituídos os atacadistas e varejistas, e para os demais contribuintes não ocorre a tributação.*

45. *Já a substituição tributária é uma técnica de atribuição de responsabilidade tributária, pela qual a lei elege um terceiro para responsabilizar-se pelo tributo ou contribuição devido por quem seria o contribuinte natural. Dessa forma, quando surge a obrigação tributária, ela já tem seu polo passivo ocupado por um substituto legal.*

46. *Atualmente, poucas receitas encontram-se submetidas à substituição tributária da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, entre elas as relativas a alguns veículos, a saber, apenas os da posição 8432.20 — semeadores,*

plantadores e transplantadores autopropulsados — e do código 8711 — motocicletas e ciclomotores — da Tipi (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43; c/c Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º, caput).

47. Não é o caso dos veículos mencionados na consulta, classificados na posição 8701.20.00 da Tipi, segundo informa a interessada. Para estes vige a concentração de incidência, conforme se extrai do contido na Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

*Art. 1º As pessoas jurídicas **fabricantes e as importadoras** de máquinas e **veículos classificados nos códigos** 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, **87.01**, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas 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 10.865, de 2004)*

[...]

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)

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

48. Como se vê, a incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins em relação às receitas de venda dos veículos classificados no código 87.01 da Tipi se concentra nos fabricantes e importadores, com alíquotas majoradas, sendo aplicada alíquota zero para os comerciantes atacadistas e varejistas.

49. Uma disposição legal que merece comentário no contexto em voga é a vedação de apuração de créditos constante do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que estabelece o seguinte:

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

(...)

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

50. *Se há sujeição ao pagamento das contribuições, ainda que de forma concentrada, não incide a citada vedação de apuração de crédito em relação à aquisição (ou à depreciação no caso de crédito relativo ao ativo imobilizado) de bem cuja cadeia de comercialização está inserida em sistemática de cobrança concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. O citado art. 3º, § 2º, II, veda o direito ao crédito sobre a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições. Não é o caso que se verifica nessa situação.*

51. *Deveras, caso a pessoa jurídica adquira, para utilização como insumo ou para incorporação ao seu ativo imobilizado, o bem sujeito à cobrança concentrada das contribuições de atacadista ou varejista (geralmente contemplados por alíquota zero) haveria alguma possibilidade de aplicação da vedação de desconto de créditos em comento, dada a desoneração do elo comercial imediatamente anterior. Todavia, não se pode olvidar que a sistemática de cobrança concentrada das contribuições não promove desoneração das contribuições na cadeia econômica total dos produtos contemplados, mas apenas concentra a tributação que seria aplicada em toda a cadeia em um elo escolhido (exatamente por isso as alíquotas da concentração tributária geralmente são superiores às alíquotas modais). Assim, na hipótese em análise, conquanto ocorra o incidente de a etapa imediatamente anterior ser contemplada por alíquota zero das contribuições, deve prevalecer a possibilidade de apuração de créditos em relação aos bens adquiridos (não se aplicando a vedação em lume), sob pena de onerar duplamente a cadeia econômica dos produtos contemplados pela concentração tributária (por meio da imposição de alíquotas majoradas em um determinado elo e por meio da vedação de desconto de créditos).*

(...)

16. O exame dos excertos transcritos no item anterior revela que a incidência concentrada da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre bens (óleo diesel, no presente caso) adquiridos para utilização como insumos não constitui vedação à apuração dos créditos dessas contribuições, haja vista que, embora concentrado numa única etapa, tais bens estão sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

Conclusão

17. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo-se à consulente que, desde que observados os requisitos da legislação de regência, a vedação de desconto de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a bens “não sujeitos ao pagamento” das referidas contribuições, estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não se aplica aos bens que, cumulativamente:

- a) sejam adquiridos pela pessoa jurídica para utilização como insumo; e
- b) tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica dessas contribuições em etapa anterior da cadeia econômica, dado que tais bens estiveram “*sujeitos ao pagamento*” das referidas contribuições esperadas em toda a cadeia econômica deles de forma concentrada ou monofásica na etapa anterior escolhida pelo legislador para oneração.

18. Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

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

Ordem de Intimação

19. Aprovo a presente Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 496, de 27 de setembro de 2017, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06