



Solução de Consulta nº 207 - Cosit

Data 24 de abril de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: LEI Nº 10.147, DE 2000. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE VINCULADOS A MEDICAMENTOS. FORMA DE CONTABILIZAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A partir de 1º de março de 2015 é permitida a utilização para compensação com outros tributos ou ressarcimento em espécie dos créditos da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, referentes a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da venda dos produtos referidos no *caput* do art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000.

A forma de contabilização dos créditos da não cumulatividade da Cofins está detalhada no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 29 de março de 2007.

Conforme consta do citado Ato Declaratório Interpretativo, é facultado ao sujeito passivo tributário a adoção de procedimento técnico contábil diverso do recomendável (qual seja o registro dos referidos créditos como ativo fiscal), desde que não afete o resultado fiscal, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do IRPJ e da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.147, de 2000, arts. 1º a 3º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º; ADI SRF nº 3, de 2007, IN RFB nº 1.300, de 2012, art. 27, IV e § 8º, art. 49, V e § 17.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: LEI Nº 10.147, DE 2000. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE VINCULADOS A MEDICAMENTOS. FORMA DE CONTABILIZAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A partir de 1º de março de 2015 é permitida a utilização para compensação com outros tributos ou ressarcimento em espécie dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, referentes a custos, despesas e encargos vinculados a receitas

decorrentes da venda dos produtos referidos no *caput* do art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000.

A forma de contabilização dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep está detalhada no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 29 de março de 2007.

Conforme consta do citado Ato Declaratório Interpretativo, é facultado ao sujeito passivo tributário a adoção de procedimento técnico contábil diverso do recomendável (qual seja o registro dos referidos créditos como ativo fiscal), desde que não afete o resultado fiscal, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do IRPJ e da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.147, de 2000, arts. 1º a 3º; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 3º; ADI SRF nº 3, de 2007, IN RFB nº 1.300, de 2012, art. 27, IV e § 8º, art. 49, V e § 17.

Relatório

A interessada, acima identificada, informando ser pessoa jurídica de direito privado e atuar no ramo de fabricação de anestésicos odontológicos, dirige-se a este órgão buscando esclarecimentos acerca do desconto de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social – Contribuição para o PIS/Pasep – e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins –, nos seguintes termos:

1) Créditos Ordinários, Oriundos de compras de Insumos para Industrialização de Medicamentos e posterior Venda com Credito Presumido, Redação dada pela da Lei 10.147/2000, artº 3º.

2) A Consulente é pessoa Jurídica de direito privado, atuante no ramo de fabricação de anestésicos odontológicos.

3) A Consulente, está enquadrada no Regime de Contribuição para o PIS e a COFINS, através da lei 10.637, como contribuinte do regime não cumulativo das referidas contribuições, tendo o direito creditório de tais contribuições quando da entrada de seus Insumos. Mais por estar também enquadrada no art. 3º da Lei 10.147, tendo seu produto regulamentada pela câmara de medicamentos (Cemed), com direito ao credito presumido, determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamento. Desta forma, a consulente esta acumulando em seu ativo, um montante de créditos ordinários que não estão sendo usados em virtude da não geração dos impostos a pagar quando da saída dos seus produtos, em virtude do crédito presumido, porém, a consulente fica com sua operação de entrada onerada pela redução do Pis e Cofins no custo destes insumos, por ocasião de sua aquisição.

2.

Por fim, formula o seguinte questionamento:

“Poderia a Consulente, desonerar os valores referentes ao Pis e Cofins de seu custo de aquisição, para abater do seu IRPJ? Ou seja, deixaria de se creditar e aproveitaria o credito já acumulado para gerar um prejuízo Fiscal? Tal

questionamento, surge em virtude da maneira pela qual os créditos vão prescrevendo, sem no entanto, serem utilizados. Devendo por força da legislação em vigor ser estornados da Contabilidade de acordo com o seu prazo prescricional. Diante do acima exposto, a consulente vem através desta consulta, solicitar a V.Sas, uma posição de como proceder quanto a estes questionamentos. Esta consulta esta baseada na resposta á solução de consulta 09/2006, dada por essa secretaria.”

Fundamentos

3. 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.

4. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime de apuração não cumulativa são disciplinadas pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente.

5. De acordo com a inicial, verifica-se que a dúvida suscitada pela consulente surge em razão da apuração de créditos presumidos nos termos da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, responsáveis pela não geração de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins a recolher, e também de créditos relativos ao regime não cumulativo dessas contribuições, calculados sobre a aquisição de insumos utilizados na fabricação de anestésicos odontológicos, os quais não estavam sendo utilizados à época da apresentação da Consulta.

6. A Lei nº 10.147, de 2000, estabeleceu para determinados produtos – farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal – a tributação monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, onde a incidência da exação recai de forma concentrada (majorada) sobre a receita de venda auferida pelo industrial ou importador, ficando desoneradas as receitas das demais pessoas jurídicas partícipes da cadeia comercial.

7. A tributação concentrada, vale mencionar, independe de a pessoa jurídica estar sujeita ao regime cumulativo ou não cumulativo de apuração das contribuições em comento.

8. Importa, para o caso em questão, transcrever os seguintes dispositivos da citada Lei, com a redação dada pela Lei nº 12.839, de 9 de julho de 2013:

Art. 1ª A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:(Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: ((Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento);(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e(Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

§ 1ºPara os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

§ 2ºO Poder Executivo poderá, nas hipóteses e condições que estabelecer, excluir, da incidência de que trata o inciso I, produtos indicados no caput, exceto os classificados na posição 3004.

§ 3ºNa hipótese do § 2º, aplica-se, em relação à receita bruta decorrente da venda dos produtos excluídos, as alíquotas estabelecidas no inciso II.

§4º(Revogado pela lei nº 10.865, de 2004)

Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples.

Art.3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo:(Redação dada pela Lei nº 10.548, de 13.11.2002)

I-tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do§ 6ºdo art. 5ºda Lei nº7.347, de 24 de julho de 1985; ou(Incluído pela Lei nº 10.548, de 13.11.2002)

II-cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei nº10.213, de 27 de março de 2001.(Incluído pela Lei nº 10.548, de 13.11.2002)

§ 1ºO crédito presumido a que se refere este artigo será:

I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II – deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.

§2º O crédito presumido somente será concedido na hipótese em que o compromisso de ajustamento de conduta ou a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos, de que tratam, respectivamente, os incisos I e II deste artigo, inclua todos os produtos constantes da relação referida no inciso I do § 1º, industrializados ou importados pela pessoa jurídica.(Redação dada pela Lei nº 10.548, de 13.11.2002)

§ 3º É vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como sua restituição.

§ 4º O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado pelas pessoas jurídicas de que trata este artigo, na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização dos produtos referidos no caput, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, poderá ser objeto de: (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

II - pedido de ressarcimento em espécie, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

9. Relativamente aos produtos farmacêuticos classificados nas posições **30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00** (art. 1º, I, da norma legal retrocitada), observa-se:

9.1 a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é concentrada nas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação desses produtos, mediante a aplicação das alíquotas de 2,1% e 9,9%, respectivamente, sobre a receita bruta decorrente dessas atividades;

9.2 as receitas decorrentes da venda desses produtos auferidas pelas demais pessoas jurídicas, atacadistas ou varejistas, estão desoneradas da tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto aquelas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples;

9.3 o conceito de industrialização, para fins de aplicação da Lei nº 10.147, de 2000, deve ser o mesmo estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

10. Releva mencionar que não cabe aqui analisar se os anestésicos odontológicos, fabricados pela consultante, estão ou não inseridos nos códigos da TIPI

relacionados nos arts. 1º e 3º da Lei nº 10.147, de 2000, até mesmo porque a interessada não menciona códigos da TIPI em sua consulta.

11. Sobre o crédito presumido, convém ressaltar que de acordo com o disposto no art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, a pessoa jurídica poderá beneficiar-se de regime especial de utilização de crédito presumido, caso proceda à industrialização dos produtos classificados na posição 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, desde que atendidas todas as condições necessárias para a concessão desse regime.

12. O referido crédito presumido será determinado mediante a aplicação das alíquotas de 2,1% e 9,9% (para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, respectivamente) sobre a receita bruta decorrente da venda dos medicamentos, sujeita à prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo.

13. A utilização do crédito presumido deve ser feita mediante dedução do montante devido a título de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial, sendo vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação desse crédito, bem como sua restituição, conforme determinam os §§ 1º e 3º do art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000.

14. A Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, ao tratar da dedução do crédito presumido dos produtos farmacêuticos, orienta:

IN SRF nº 247, de 2002:

Art. 62. O regime especial de crédito presumido de que trata o art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002, será concedido às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação de produtos farmacêuticos classificados:

I - nas posições 30.03, exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da Tipi, tributados na forma do inciso I do art. 55; e (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II – na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46 da Tipi.

(...)

Art. 77. O crédito presumido apurado na forma do art. 62 será deduzido do montante devido a título de PIS/Pasep e de Cofins, no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.

§ 1º É vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido, inclusive sua restituição.

§ 2º Na hipótese de o valor do crédito presumido apurado ser superior ao montante devido de PIS/Pasep e de Cofins, num mesmo período de apuração, o saldo remanescente deve ser transferido para o período seguinte.

15. Verifica-se, em síntese, que na hipótese de o crédito presumido a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, ser superior ao montante devido de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, em um mesmo período de apuração, o saldo remanescente deve ser

transferido para o período seguinte, sendo vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação desse crédito, bem como sua restituição.

16. Não obstante ter direito ao referido crédito presumido, a pessoa jurídica, sujeita ao regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que industrialize os produtos farmacêuticos relacionados no caput do art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, poderá, ainda, calcular créditos dessas contribuições em relação aos insumos adquiridos com pagamento das contribuições e utilizados na fabricação de seus produtos, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro 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)

(...)

§ 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)

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

17. Da mesma forma que o crédito presumido previsto no art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, o crédito calculado sobre a aquisição de insumos a que se refere o art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, quando não aproveitado em determinado mês, poderá sê-lo nos meses subsequentes. No entanto, diferente do primeiro, o segundo (o crédito sobre insumos) pode, em alguns casos, ser objeto de ressarcimento ou compensação, conforme o previsto no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, no art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, este último referente ao assunto tratado nesta Solução de Consulta:

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (Produção de efeito)

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Lei nº 11.116, de 2005:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Lei nº 10.147, de 2000

Art. 3º ...

(...)

§ 4º O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado pelas pessoas jurídicas de que trata este artigo, na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à

comercialização dos produtos referidos no caput, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, poderá ser objeto de: (Incluído pela Lei n.º 13.043, de 2014)

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou (Incluído pela Lei n.º 13.043, de 2014)

II - pedido de ressarcimento em espécie, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei n.º 13.043, de 2014)

18. Como se pode notar, os créditos apurados na forma do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, poderão ser objeto de ressarcimento ou compensação quando vinculados às operações de exportação, às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, e às receitas decorrentes da venda dos produtos referidos no caput do art. 3º da Lei n.º 10.147, de 2000, relacionadas nos dispositivos legais acima transcritos. Outrossim, a Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012, regulamenta as hipóteses de ressarcimento e compensação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas Contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente depois do encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1425, de 19 de dezembro de 2013)

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1557, de 31 de março de 2015)

III - às receitas decorrentes da venda de álcool, inclusive para fins carburantes, nos termos do art. 1º da Lei n.º 12.859, de 10 de setembro de 2013; ou (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1557, de 31 de março de 2015)

IV - às receitas decorrentes da venda dos produtos referidos no caput do art. 3º da Lei n.º 10.147, de 21 de dezembro de 2000. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1557, de 31 de março de 2015)

(...)

§ 8º O disposto no inciso IV do caput aplica-se exclusivamente aos créditos apurados a partir de 1º de março de 2015 pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime especial de que trata o art. 3º da Lei n.º 10.147, de 2000. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1557, de 31 de março de 2015)

(...)

Art. 49. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou

vincendos, relativos a tributos de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1425, de 19 de dezembro de 2013)

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1557, de 31 de março de 2015)

IV - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes da venda de álcool, inclusive para fins carburantes, nos termos do art. 1º da Lei nº 12.859, de 2013; ou (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1557, de 31 de março de 2015)

V - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes da venda dos produtos referidos no caput do art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1557, de 31 de março de 2015)

(...)

§ 17. O disposto no inciso V do caput aplica-se exclusivamente aos créditos apurados a partir de 1º de março de 2015 pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime especial de que trata o art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1557, de 31 de março de 2015)

19. À época da formulação dessa Consulta, não havia previsão legal do ressarcimento e compensação dos créditos decorrentes da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para as pessoas jurídicas a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000. Somente a partir de 1º de março de 2015 permitiu-se o ressarcimento e a compensação desses créditos. Verifica-se, assim, que era possível, antes dessa data, a existência de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em montante superior ao valor devido dessas contribuições sem que fosse possível o ressarcimento ou a compensação, fato esse que suscitou a dúvida da consulente: *Poderia a Consulente, desonerar os valores referentes ao Pis e Cofins de seu custo de aquisição, para abater do seu IRPJ? Ou seja, deixaria de se creditar e aproveitaria o crédito já acumulado para gerar um prejuízo Fiscal?*

20. Sobre o assunto, importa transcrever o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 29 de março de 2007, o qual dispôs que os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanente.

Dispõe sobre o tratamento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de

dezembro de 2002, e nos arts. 3º, e seu § 10, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o que consta do processo nº 10680.008418/2006-19, declara:

Art. 1º O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui:

I - receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições;

II - hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no caput, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL.

Art. 3º É vedado o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em contrapartida à conta de receita.

21. Consoante o disposto no referido ato normativo, a adoção de procedimento diverso ao recomendado para registrar os créditos da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins, não poderá afetar o resultado fiscal nem a postergação do recolhimento do IRPJ e da CSLL. Em outras palavras, o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em procedimento diverso do recomendado não deve alterar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Cabe, ainda, destacar o art. 3º do citado ADI, que dispõe ser vedado o registro dos créditos dessas contribuições em contrapartida à conta de receita.

22. Assim, relativamente ao questionamento da interessada, não se pode admitir a utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas como custo de aquisição de insumos para fins de redução do valor devido do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica ou para geração de prejuízo fiscal.

23. O que o ADI SRF nº 3, de 2007, faculta ao contribuinte é apenas a adoção de procedimento de escrituração diverso daquele que recomenda, qual seja, o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal (direito). Recomendação essa em conformidade com o Comunicado Técnico nº 1, de 24 de janeiro de 2003, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC –, que, ao tratar da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, orienta que essa contribuição deverá ser contabilizada como redutora do custo da mercadoria.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE
COMUNICADO TÉCNICO Nº 1/2003

O Conselho Federal de Contabilidade, por permissão Regimental - art. 13, inciso XXI, c/c o art. 4 da Resolução CFC n 751/93 - emite o seguinte Comunicado Técnico:

Lei nº 10.637/2002 - PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO FORMA DE CONTABILIZAÇÃO

Com o advento da lei supra epigrafada, a contribuição para o PIS e PASEP tornaram-se contribuições não-cumulativas. Neste sentido, deve ser adotado, quanto a estas contribuições, a mesma sistemática conferida à Contabilização do ICMS, uma vez que estas geram créditos em relação a operações anteriores.

Em conta específica (Recuperação de PIS) deve ser contabilizado o crédito valendo como redutor do custo da mercadoria ou da despesa na prestação de serviços.

Quando da venda da mercadoria ou da prestação do serviço, o valor do PIS, contabilizado em conta específica redutora da Receita.

24. Sobre a Solução de Divergência da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) nº 9, de 5 de dezembro de 2006, na qual a interessada baseia seu questionamento, deve-se informar que a faculdade a que se refere a conclusão da Cosit, reproduzida a seguir e em consonância com disposto no ADI SRF nº 3, de 2007, diz respeito à possibilidade, em substituição ao registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal (direito), de registrar o custo do insumo, mercadoria ou ativo permanente sem excluir a parcela recuperável das contribuições, desde que realize o controle extracontábil do direito de crédito e as despesas com a Cofins e com a Contribuição para o PIS/Pasep sejam apropriadas pelo valor líquido, de forma que o resultado fiscal não seja alterado.

15. Para ilustrar, vejamos o seguinte exemplo numérico: um contribuinte adquire R\$ 100,00 em mercadorias, gerando um crédito de R\$ 7,60 a descontar da Cofins mensal. No final do mês, apura R\$ 17,60 de Cofins devida. Pela sistemática da não-cumulatividade, vai pagar efetivamente apenas R\$ 10,00 de Cofins (R\$ 17,60 – R\$ 7,60), porém vai lançar em resultado a despesa de Cofins de R\$ 17,60. Assim, se o contribuinte mantém no custo os R\$ 7,60, haverá um impacto na base tributável do IRPJ e da CSLL de R\$ 117,60 (R\$ 100,00 do custo mais R\$ 17,60 despesa com a Cofins), quando deveria ser apenas de R\$ 110,00 (R\$ 92,40 do custo mais R\$ 17,60 de despesa com a Cofins).

(...)

18. Embora não seja a melhor técnica contábil, nenhum efeito tributário terá se o contribuinte mantiver o valor recuperável no custo do bem, desde que lance a despesa com o pagamento do tributo não-cumulativo pelo seu valor líquido, já descontado o valor recuperável do custo. No exemplo dado acima, seria o mesmo de dizer que o contribuinte poderia manter o custo de R\$ 100,00, desde que lançasse a despesa com Cofins no montante de R\$ 10,00. Para tanto, necessário se faz que o contribuinte realize o controle extracontábil dos valores descontados da Cofins e do PIS/Pasep.

(...)

23. *Ex positis, conclui-se que:*

23.1. *O § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não institui, ainda que implicitamente, nenhuma hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.*

23.2. Os créditos previstos na legislação da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep com incidências não-cumulativas não poderão se constituir ao mesmo tempo em direito de crédito e em custo dos insumos, mercadorias e ativos permanentes;

23.3. É vedado o lançamento do direito de crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep em contrapartida à conta de receita;

23.4. Observado o disposto no item 21.2. (sic), é facultado ao contribuinte registrar o custo do insumo, mercadoria e ativo permanente sem excluir a parcela recuperável, desde que realize o controle extracontábil do direito de crédito e as despesas com a Cofins e com a Contribuição para o PIS/Pasep sejam apropriadas pelo valor líquido.

Conclusão

25. Diante do exposto e com base nos atos legais e normativos citados, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que:

a) a partir de 1º de março de 2015 é permitida a utilização para compensação com outros tributos ou ressarcimento em espécie dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, referentes a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da venda dos produtos referidos no *caput* do art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000;

b) a forma de contabilização dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins está detalhada no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 29 de março de 2007;

c) conforme consta do citado Ato Declaratório Interpretativo, é facultado ao sujeito passivo tributário a adoção de procedimento técnico contábil diverso do recomendável (qual seja, o registro dos referidos créditos como ativo fiscal), desde que não afete o resultado fiscal, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do IRPJ e da CSLL.

Assinado digitalmente

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO
ROMÃO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

AGATHA DE PAULA LIEBSCHER
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

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

Aprovo a Solução de Consulta.
Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB
nº 1.396, de 2013.
Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit