



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fis. 1

Solução de Consulta nº 324 - Cosit

Data 27 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

INSUMOS DE ORIGEM VEGETAL OU ANIMAL. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

O descumprimento da obrigação acessória prevista no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, não afasta a aplicação da suspensão da incidência da Cofins instituída pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, e nem a aplicação de seus consectários tanto à pessoa jurídica vendedora (por exemplo, estorno de créditos estabelecido pelo inciso II do § 4º do art. 8º da mesma Lei nº 10.925, de 2004) quanto à pessoa jurídica adquirente (por exemplo, crédito presumido instituído pelo *caput* do art. 8º da referida Lei nº 10.925, de 2004).

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 28, III; Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 9º; IN SRF nº 660, de 2006.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INSUMOS DE ORIGEM VEGETAL OU ANIMAL. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

O descumprimento da obrigação acessória prevista no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, não afasta a aplicação da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep instituída pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, e nem a aplicação de seus consectários tanto à pessoa jurídica vendedora (por exemplo, estorno de créditos estabelecido pelo inciso II do § 4º do art. 8º da mesma Lei nº 10.925, de 2004) quanto à pessoa jurídica adquirente (por exemplo, crédito presumido instituído pelo *caput* do art. 8º da referida Lei nº 10.925, de 2004).

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 28, III; Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 9º; IN SRF nº 660, de 2006.

Relatório

1. A interessada, acima identificada, informando ter como ramo de atividade “*a fabricação de produtos alimentícios*”, dirige-se a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para formular CONSULTA acerca da interpretação e aplicação das normas relativas à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Diz que sua atividade principal é a “*industrialização e comercialização de produtos destinados à alimentação humana, mais precisamente o ovo líquido pasteurizado (NCM 04.08.99.00)*”, estando sujeita à sistemática não cumulativa de apuração das contribuições sociais citadas.

2.1 Para “*a fabricação do seu produto, a Consulente adquire insumo de origem animal, mais precisamente os ovos (NCM 04.07.00.90)*”, insumos esses que adquire com incidência de alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 28, III, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

2.2 Tais insumos, segundo informa, “*são fornecidos por diversas empresas do agronegócio, especialmente*” determinada pessoa jurídica cuja atividade principal, de acordo com a Consulente, é “*a produção de ovos, estando enquadrada nas disposições do art. 2º da Lei nº 8.023/90*”.

3. Esclarece que “*entendia que não faria jus aos créditos decorrentes das aquisições desses insumos em virtude das disposições contidas no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003*” mas, ao confrontar as disposições contidas no art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 julho de 2004, “*a Consulente verificou a possibilidade apropriar os CRÉDITOS PRESUMIDOS da Contribuição para o PIS e da COFINS, nos percentuais de 0,5775% (1,65% x 35%) e de 2,66% (7,6% x 35%) respectivamente*”.

3.1 Dessa forma, afirma ter “*dúvidas acerca da possibilidade ou não de descontar os créditos presumidos*” antes referidos, “*incidentes sobre as aquisições de insumos de origem animal*”, e ainda, “*caso seja possível a apropriação dos créditos presumidos, a Consulente tem dúvidas como se dará esta apropriação, uma vez que nunca apropriou os referidos créditos*”.

3.2 A esse respeito, informa ter dúvidas se:

(a)- *deverá retificar todas as informações e declarações (DIPJ, DACON, DCTF e EFD-PIS/COFINS) apresentadas nos últimos 5 (cinco) anos, recompondo todos os créditos e débitos da Contribuição para o PIS e da COFINS, o que implicará na necessidade de reabrir toda a sua escrita fiscal, publicação de balanços, etc; OU*

(b)- *poderá valer-se das disposições do art. 3º, § 4º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e apropriar todos os créditos que deixaram de ser apropriados nas épocas próprias, a partir da presente data, utilizando os créditos extemporâneos para abater dívidas das próprias contribuições devidas nos meses subsequentes.*

4. Finaliza apresentando três questionamentos, a saber:

1) *Está correto o entendimento de que a Consulente faz jus ao desconto de créditos presumidos da Contribuição para o PIS (0,5775%) e da COFINS (2,66%) previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, quando da aquisição de insumos de origem animal enquadrados no NCM 04.07.00.90, oriundos de fornecedores agropecuários, cuja atividade principal é o cultivo do côco-da-baía, estando enquadrados nas disposições do art. 2º da Lei n.º 8.023/90, uma vez que esse produto é tributado pela alíquota 0% (zero por cento), nos termos do art. 28, inciso III, da Lei n.º 10.865/2004?*

2) *Está correto o entendimento de que caso seja possível o desconto dos créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep (0,5775%) e da COFINS (2,66%) previstos no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, a Consulente poderá apropriar todos os créditos que deixaram de ser descontados nos últimos 5 (cinco) anos?*

3) *Caso seja possível a apropriação dos créditos que deixaram de ser aproveitados nos últimos 5 (cinco) anos, como deverá ser operacionalizado tal aproveitamento, ou seja, a Consulente deve retificar todas as declarações (DCTF, DIPJ, DACON e EFD-PIS/COFINS) e informações prestadas à Receita Federal do Brasil - RFB OU poderá se valer das disposições previstas no art. 3º, § 4º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 para apropriar todos os créditos que deixaram de ser apropriados nos últimos 5 (cinco) anos, no mês corrente utilizando os créditos extemporâneos para abater dívidas das próprias contribuições devidas nos meses subsequentes?*

Fundamentos

5. 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. Dessa forma, a presente Solução de Consulta (SC) considerará como corretas as classificações relativas à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), bem como a informação de que o produto final da Consulente é destinado a consumo humano.

5.1 Registre-se, ainda, que no primeiro questionamento a Consulente faz menção ao “cultivo de côco-da-baía”, atividade essa que, a princípio, parece não guardar relação com o caso exposto. Provavelmente, trata-se de informação remanescente de outra consulta, que não foi convenientemente editada, haja vista que em parágrafo anterior foi mencionado que os insumos adquiridos “são fornecidos por diversas empresas do agronegócio, especialmente” determinada pessoa jurídica cuja atividade principal, de acordo com a Consulente, é “a produção de ovos”. Entretanto, caso o “cultivo de coco-da-baía” seja relevante para o deslinde da questão, a consulta poderá ser reapresentada.

6. Trata-se de definir se insumos agropecuários classificados no código 0407.00.90 da NCM, adquiridos com incidência de alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins reduzidas a zero, com a finalidade de produzir mercadorias destinadas à alimentação humana classificadas no código 0408.99.00 da NCM, permitem a apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (sem os destaques no original):

Art. 8º **As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens** referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **adquiridos de pessoa física** ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º **O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:**

[...]

III - **pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária** e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de **alíquota correspondente a:**

I - **60%** (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;** (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

[...]

III - **35%** (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **para os demais produtos.** (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 4º **É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:**

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - **de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão** às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5º *Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.*

[...]

§ 10. *Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)*

*Art. 9º **A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa** no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

[...]

*III - **de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei**, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

§ 1º *O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

§ 2º ***A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

[...]

6.1 Segundo informa a consultante, sua dúvida decorre do fato de que os insumos que adquire (ovos, classificados na NCM sob o código 0407.00.90) recebem a incidência de alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, consoante disposição da Lei nº 10.865, de 2004:

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de: (Vide Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

III - produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI; e

[...]

6.2 A questão encontra-se assim disciplinada na Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006 (sem os destaques no original):

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

*Art. 2º **Fica suspensa a exigibilidade** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:*

[...]

IV - de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.

§ 1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º **Nas notas fiscais** relativas às vendas efetuadas com suspensão, **deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS"**, com especificação do dispositivo legal correspondente.

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

[...]

III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

[...]

II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e

[...]

§ 2º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou **que exerça atividade agropecuária** e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do caput, **deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º

§ 3º **No caso de algum produto relacionado no art. 2º também ser objeto de redução a zero das alíquotas** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas vendas efetuadas à pessoa jurídica de que trata o art. 4º **prevalecerá o regime de suspensão**, inclusive com a aplicação do § 2º deste artigo.

Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º **é obrigatória** nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

III - utilizar o produto **adquirido com suspensão** como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

Art. 5º A pessoa jurídica **que exerça atividade agroindustrial**, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, **pode descontar créditos presumidos** calculados sobre o

valor dos produtos agropecuários utilizados como **insumos na fabricação de produtos**:

I - **destinados à alimentação humana** ou animal, classificados na NCM:

[...]

b) **no capítulo 4**:

[...]

Art. 7º **Geram direito ao desconto de créditos presumidos** na forma do art. 5º, os produtos agropecuários: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

I - adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, **com suspensão da exigibilidade** das contribuições na forma do art. 2º; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

[...]

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

§ 1º O crédito de que trata o caput será calculado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos insumos, dos **percentuais de**:

I - **0,99%** (noventa e nove centésimos por cento) e **4,56%** (quatro inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), respectivamente, no caso:

[...]

c) dos insumos de origem animal classificados nos **capítulos 3, 4 e 16** e nos códigos 15.01 a 15.06 e 1516.10 da NCM, exceto o código 1502.00.1; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

II - 0,5775% (cinco mil e setecentos e setenta e cinco décimos de milésimo por cento) e 2,66% (dois inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), respectivamente, **no caso dos demais insumos**.

§ 2º Para efeito do cálculo do crédito presumido de que trata o caput, o custo de aquisição, por espécie de bem, não poderá ser superior ao valor de mercado.

[...]

Art. 9º-A Para fins de aplicação da suspensão de que tratam os arts. 2º a 4º, a Declaração do Anexo II deve ser exigida pelas pessoas jurídicas vendedoras relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º, e fornecida pelas pessoas jurídicas adquirentes, nos casos em que o adquirente não apura o imposto sobre a renda com base no lucro real. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

Art. 9º-B As pessoas jurídicas referidas no art. 5º deverão manter controle de estoques diferenciados em relação às importações e às aquisições no mercado interno, discriminando os bens que serão utilizados como insumo na industrialização de produtos destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, daqueles que serão utilizados como insumos na industrialização de produtos destinados ao mercado

interno. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

Art. 9º-C As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art. 3º da Lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei Nº 10.865, de 30 de abril de 2004, bem como os créditos presumidos previstos nas disposições legais pertinente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

[...]

Art. 10. A aquisição dos produtos agropecuários de que trata o art. 7º desta Instrução Normativa, por ser efetuada de pessoa física ou com suspensão, não gera direito ao desconto de créditos calculados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme disposição do inciso II do § 2º do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

7. Conforme se evidencia pelo § 3º do art. 3º da mencionada Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, mesmo que o insumo receba a incidência de alíquotas reduzidas a zero, prevalecerá a suspensão, com todos os consectários daí advindos. Dessa forma, considerado apenas esse aspecto, a Consulente teria direito aos créditos presumidos em questão.

8. Porém, há outros aspectos a analisar, como, por exemplo, os requisitos trazidos pelo art. 7º c/c art. 2º, § 2º, e c/c art. 3º, § 2º, todas da citada Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006. De acordo com esses dispositivos, somente geram direito ao crédito presumidos os insumos adquiridos com suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que se configura quando, entre outras características, o fornecedor estorna os créditos relativos à incidência não cumulativa das contribuições e faz constar nas notas fiscais de venda a expressão "*Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS*", com especificação do dispositivo legal correspondente.

8.1 A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já teve a oportunidade de se manifestar sobre o tema, tendo-o feito, por exemplo, na Solução de Divergência (SD) nº 15, de 14 de setembro de 2012, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União de 04/10/2012, da qual se extraem os seguintes excertos (sem os destaques no original):

9.Preliminarmente, constata-se que a mencionada suspensão foi veiculada por norma de eficácia limitada, dependendo sua aplicabilidade de regulamentação a ser expedida pela então Secretaria da Receita Federal (SRF), atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), consoante § 2º do art. 9º da supracitada Lei.

10.Nessa senda, editou-se a Instrução Normativa SRF nº 636, de 24 de março de 2006, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 4 de abril de 2006, e, posteriormente, exarou-se a Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, que revogou a primeira.

11.Destarte, somente a partir de 4 de abril de 2006, data de publicação da Instrução Normativa SRF nº 636, de 2006, se tornou efetivamente aplicável a

suspensão de incidência versada no feito, conforme explicitado pelo inciso I do art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006.

12. Quanto aos termos e condições estabelecidos pela SRF para operacionalização da suspensão em voga, colacionem-se os seguintes dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006:

(...)

13. Antes de analisar o mérito da divergência apresentada, ingente estabelecer as seguintes premissas interpretativas que decorrem do sistema jurídico-tributário nacional: a) o estabelecimento de hipóteses de suspensão de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com seus traços constituintes, é matéria reservada à Lei. Afinal, afora as imposições do princípio da legalidade, o inciso I do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o inciso I do art. 15 da mesma Lei, determinam que as receitas não alcançadas pela incidência das contribuições em tela não integram as bases de cálculo das mencionadas contribuições; e o inciso IV do art. 97 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, reserva a fixação da base de cálculo de tributos exclusivamente à Lei; b) pode a legislação infralegal estabelecer obrigações acessórias destinadas a facilitar a arrecadação ou a fiscalização tributárias.

14. Na espécie, a Lei nº 10.925, de 2004, estabeleceu os elementos necessários à suspensão de incidência de que trata seu art. 9º. Restringindo a análise do dispositivo legal à problemática suscitada pela recorrente, verifica-se que a Lei erigiu como requisitos para a suspensão de incidência: a) a aquisição, por pessoa jurídica tributada com base no lucro real, dos produtos classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), efetuada de cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal; ou b) a aquisição, por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

15. Conforme se observa, as condições essenciais, sem as quais não há cogitar na ocorrência da hipótese de suspensão tributária (sine qua non), encontram-se dispostas no próprio texto legal.

16. Sem embargo, a própria Lei estabeleceu, no § 2º do referido art. 9º, que a suspensão em voga “aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal – SRF”.

17. Deveras, está a Lei a reafirmar o poder/dever da RFB de regulamentar a aplicação da norma (elucidando conceitos, explicitando regras, entre outros), bem como instituir obrigações acessórias necessárias à operacionalização da vontade legal. Parafraseando o inciso IV do art. 84 da Carta Magna, confere-se à RFB dever/poder de garantir a fiel execução da Lei.

18. Conforme o § 2º do art. 113 do CTN, “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Em complemento, o art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, estabelece que compete à RFB “dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e

contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável”.

19. Nesse contexto, constata-se que a obrigação de o vendedor explicitar na Nota Fiscal de venda que a operação ocorreu ao abrigo de suspensão de incidência, instituída pela RFB no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, subsume-se perfeitamente ao conceito de obrigação acessória. Duas são as premissas que conduzem a esta conclusão: a) trata-se de uma prestação positiva exigida do vendedor; b) como visto, esta prestação não está incluída no núcleo essencial de requisitos legais para caracterização da hipótese de suspensão tributária em estudo. Assim, patente a acessoriedade da citada obrigação.

*20. Sendo uma obrigação acessória **do vendedor**, o descumprimento da obrigação acessória em comento **não tem o poder de afastar a cogência da suspensão** instituída pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004. Certamente, **seu descumprimento deflagrará as penalidades imputadas pela legislação** ao responsável, todavia **não fulminará o direito criado pela Lei**.*

21. Reconhecer que a mera inexistência de inscrição na nota fiscal afastaria a suspensão de incidência seria conceder ao alienante o poder de afastar determinações legais e de escolher o tipo de crédito a ser aproveitado pelo adquirente, o que revela-se insustentável ante a cogência das normas de ordem pública, tais quais as tributárias.

*22. Em verdade, **a pessoa jurídica adquirente tem o dever de identificar que a operação que protagoniza se subsume a uma hipótese legal de suspensão de incidência**. Nos termos do art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”.*

*23. Os agentes econômicos são profissionais e sua conduta deve ser interpretada com base nessa condição. Inquestionavelmente, a suspensão de incidência de que trata o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, foi objeto de inúmeros estudos, discussões e manifestações pelos agentes afetados, sendo insustentável alegar desconhecimento. Ao adquirir produtos de origem vegetal in natura, **o adquirente** deve atentar para a possibilidade de estar protagonizando uma operação sujeita à suspensão.*

*24. Assim, forçoso convir que **o descumprimento, pelo alienante**, da obrigação acessória instituída pelo § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, **não tem o condão de afastar a cogência da suspensão** instituída pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, **aplicando-se ao adquirente das mercadorias vendidas ao amparo da indigitada suspensão todas repercussões dela advindas**, inclusive as referentes aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

[...]

9. Do que se depreende do relato da Consultante, no caso concreto não ocorreu a venda com suspensão e não foi obedecida a obrigação acessória concernente à observância de anotação nas notas fiscais de venda. Decorre disso que a vendedora, certamente, não estornou os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Quando da aquisição dos insumos, a interessada deveria ter informado à Pessoa Jurídica (PJ) agropecuária acerca da sua condição de agroindústria dos

produtos elencados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, sujeita à apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) pelo Lucro Real, e requerer que venda se realizasse com suspensão das contribuições sociais sob análise.

9.1 Contudo, em face da cogência da norma suspensiva, conforme observou a SD Cosit nº 15, de 2012, a Consulente tem o direito de apuração do crédito presumido em questão. Se irregularidades houve, o descumprimento das normas “*deflagrará as penalidades imputadas pela legislação ao responsável*”, consoante a conclusão da SD mencionada, mas, “*não fulminará o direito criado pela Lei*”.

9.2 Assim, tendo em vista que o regime de suspensão prevalece sobre a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º, § 3º da IN RFB nº 660, de 2006), e considerando-se corretas as afirmações prestadas pela Consulente de que apura o IRPJ pelo critério do Lucro Real e que os produtos que industrializa destinam-se à alimentação humana, tem-se que lhe assiste o direito de apurar os créditos presumidos previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

9.2.1 Entretanto, cabe um reparo em relação à afirmativa de que tais créditos seriam apurados “*nos percentuais de 0,5775% (1,65% x 35%) e de 2,66% (7,6% x 35%) respectivamente*” para a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. Veja-se que o art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925, de 2004, estabelece que (sem os destaques no original):

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

*I - **60%** (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **para os produtos de origem animal** classificados nos **Capítulos 2, 3, 4**, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)*

[...]

*III - **35%** (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **para os demais produtos**. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)*

[...]

9.2.2 Consoante afirma a Consulente, tanto os insumos que adquire quanto os produtos que industrializa classificam-se no capítulo 4 da NCM. Dessa sorte, o crédito presumido que lhe assiste será calculado com aplicação da alíquota correspondente a 60% “*daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003*”, conforme disposição do inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, antes transcrito. Ou seja, corresponderá a 0,99% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 4,56% para a Cofins, e não a 0,5775% e 2,66% respectivamente, conforme aduz a Consulente. Essa conclusão é corroborada pelo art. 8º, § 1º, I, “c”, da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, transcrito anteriormente.

10. Acrescente-se ainda que, em virtude da cogência do regime de suspensão, a pessoa jurídica adquirente não pode apurar os créditos previstos no art. 3º, II das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, conforme vedação do inciso II do § 2º do art. 3º dessas

leis. Os créditos que porventura forem indevidamente apurados devem ser estornados. A Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, em seu art. 10, trata do tema:

Art. 10. A aquisição dos produtos agropecuários de que trata o art. 7º desta Instrução Normativa, por ser efetuada de pessoa física ou com suspensão, não gera direito ao desconto de créditos calculados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme disposição do inciso II do § 2º do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

11. Sendo direito da interessada a apuração dos créditos presumidos aqui tratados e, não tendo ela apurado tais créditos nas épocas próprias, assiste-lhe a prerrogativa de fazê-lo extemporaneamente, devendo entretanto, limitar-se ao prazo de cinco anos disposto no Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932:

Art. 1º - As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

12. Quanto aos procedimentos operacionais para aproveitamento dos créditos, trata-se de matéria que não se insere no âmbito do Processo Administrativo de Consulta Tributária, cujo escopo é a interpretação da legislação tributária e aduaneira. A esse respeito, assim dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (sem os destaques no original):

Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

[...]

§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:

[...]

IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

[...]

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

[...]

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

[...]

XIII - sobre matéria estranha à legislação tributária e aduaneira; e

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

12.1 Vê-se que o objetivo do Processo Administrativo de Consulta é interpretar a legislação tributária, e não orientar sobre procedimentos operacionais. A interessada não indicou qualquer dispositivo a ser interpretado, devendo a consulta ser considerada ineficaz nesse aspecto.

13. Nada obstante, apenas a título informativo, vale destacar que acerca do tema foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 355, de 13 de julho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de julho de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que orienta:

“EMENTA. (...) Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

Não é permitida a atualização monetária do valor dos créditos da não cumulatividade da Cofins apurados temporânea ou extemporaneamente.(...)

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002).

Não é permitida a atualização monetária do valor dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep apurados temporânea ou extemporaneamente. (...)

FUNDAMENTAÇÃO

(...)

APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA, COMPENSAÇÃO E ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS

57. Conforme relatado, a consulente questiona sobre a possibilidade de apropriação extemporânea de créditos e sobre a possibilidade de aplicação de correção monetária sobre os créditos.

58. Quanto à apropriação extemporânea de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 311, de 14 de junho de 2017, publicada no DOU de 21 de junho de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

59. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

“29. Como a Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos, e não que a pessoa jurídica deverá descontar créditos, a apropriação e a utilização deles são facultativas, e não obrigatórias. Assim, a apropriação e a utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da

Cofins são direitos subjetivos da pessoa jurídica e, devido a essa natureza, podem ser exercidos extemporaneamente, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.

30. Como regra geral, a única possibilidade de utilização dos créditos das exações em comento é o desconto do valor dessas contribuições no mês subsequente ao mês de competência dos custos, despesas e encargos vinculados aos créditos em questão (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput c/c § 1º) ou nos meses posteriores (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º).

31. Apesar disso, a legislação também prevê expressamente a possibilidade de ressarcimento desses créditos em dinheiro ou de sua compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, em determinadas hipóteses.

32. Assim, desde que presentes as hipóteses legais específicas, ao final de cada trimestre calendário, a pessoa jurídica pode optar por compensar ou requerer o ressarcimento do saldo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins eventualmente existente, conforme previsão do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, que aduzem:

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.

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 nº 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.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

33. Quanto à contagem do prazo, cumpre distinguir os pedidos de restituição, relativos à repetição do indébito tributário, e os pedidos de ressarcimento. Os créditos escriturais, passíveis de

ressarcimento, embora guardem relação com o tributo apurado na forma da legislação, não tem por origem o pagamento indevido ou a maior. Logo, são diversos os regimes jurídicos aplicáveis ao pedido de restituição e ao pedido de ressarcimento, sendo este último o objeto da consulta.

34. No sentido do disposto na Solução de Divergência Cosit nº 21, de 2011, aplica-se ao pedido de ressarcimento de créditos escriturais, quanto à contagem de prazo, o disposto no Decreto nº 20.910, de 1932:

EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003. Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932.

[...]

O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração;

35. Portanto, conclui-se que o prazo para eventual pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da apuração do crédito, após o encerramento do trimestre-calendário, aplicando-se as disposições do Decreto nº 20.910, de 1932, desde que não ocorra a utilização dos referidos créditos como desconto do referido pagamento.

36. Os procedimentos para o pedido de ressarcimento e a compensação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são disciplinados, no âmbito desta Secretaria, pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.”

60. Dessa forma, o crédito não aproveitado em um determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, observado o prazo de prescrição de 5 (cinco) anos. O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, do primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (ver § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

61. Deveras, a apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Cumpre destacar aqui as disposições constantes da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010, e da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012:

Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010

“Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante

apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º *O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, **aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados** ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.*

§ 2º *A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:*

I - reduzir débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas no demonstrativo original, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e

II - alterar débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

§ 3º *A retificação de valores informados no Dacon que resulte em redução do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou do débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento do demonstrativo.*

§ 4º *Na hipótese do inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao demonstrado, a pessoa jurídica poderá apresentar demonstrativo retificador, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades previstas no Capítulo II.*

§ 5º *A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora. [sem grifo no original]”*

Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012

*Art. 11. A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser **substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado**, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de **alteração nos registros representativos de créditos e contribuições** e outros valores apurados.*

§ 1º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

§ 2º O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos de Contribuição:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e

III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

§ 3º A pessoa jurídica poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

I - na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao escriturado no arquivo original, desde que o débito tenha sido também declarado em DCTF; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações geradoras de crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

§ 4º A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFD-Contribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013) [sem grifo no original]

62. Assim, relativamente aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013, deve ser feita a retificação referente a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tanto do Demonstrativo de

Apuração das Contribuições (Dacon) quanto da Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF), conforme o art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 2010, já revogada, mas que ainda produz efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013.

63. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro 2012 (pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real), deverá também ser feita a retificação referente a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tanto da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), mediante transmissão de novos arquivos digitais, quanto da DCTF, conforme o art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012.

64. Ainda, cumpre ressaltar que na apuração extemporânea de créditos, sem embargos ao reconhecimento do direito creditório sobre estas operações pretéritas, deve a pessoa jurídica observar a natural e racional impossibilidade de o valor dos créditos das contribuições constituírem simultaneamente, em relação a uma mesma operação, direito de crédito e custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos, conforme elucidado pela RFB através do ADI SRF nº 3, de 29 de março de 2007, que estabelece.

“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.”

65. No tocante à possibilidade de compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, deve-se ressaltar que não são aplicáveis as regras relativas à restituição de tributos pagos indevidamente, pois não se trata desta hipótese.

66. Os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em regra somente podem ser aproveitados para abatimento/dedução do valor devido das contribuições no respectivo período de apuração (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 4º, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º) e somente em algumas situações específicas, legalmente estabelecidas, podem ser utilizados para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro, como ocorre no caso de créditos vinculados a receitas de exportação (Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º) e a

receitas de vendas beneficiadas com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero das contribuições (Lei nº 11.033, de 2004, art. 17 e Lei nº 11.116, de 2005, art. 16). Ademais, salienta-se que deve ser observado o prazo prescricional para aproveitamento dos créditos da não cumulatividade das contribuições explanado acima.

67. No que diz respeito à atualização monetária em relação aos créditos apropriados extemporaneamente pela consulente, é clara a impossibilidade, por expressa vedação legal:

Lei nº 10.833, de 2003

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

(...)

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

(...)

VI - no art. 13 desta Lei.” (grifos e negritos no original)

13.1 Informações ainda mais detalhadas sobre os procedimentos operacionais são encontradas na página eletrônica do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) ¹, na rede mundial de computadores (Internet), mais especificamente a Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições) ², na aba “Downloads/Perguntas e Respostas” ³, que permite baixar o arquivo de Perguntas e Respostas Frequentes acerca da EFD-Contribuições⁴. Nesse arquivo, a resposta à questão de número 83 orienta:

O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido às condições previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).

Em relação aos procedimentos a serem adotados pela empresa, para o registro de créditos de períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, ainda não apurados, devem ser adotados os seguintes procedimentos:

1. Retificar o Dacon do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores a constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito.

2. Escriturar na EFD-Contribuições, a partir do mês em que for transmitido o Dacon retificador, a demonstração dessa disponibilidade de créditos, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);

¹ <http://sped.rfb.gov.br/>

² <http://sped.rfb.gov.br/projeto/show/268>

³ <http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1760>

⁴ Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/estatico/10/B7FA746B18CF05B348CF281B1677F71BAEB435/Perguntas%20e%20Respostas%20EFD%20Contribui%c3%a7%c3%b5es.pdf>

3. Retificar a DIPJ, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito no Dacon original tenham sido computados pelo seu valor bruto;

4. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima

Conclusão

14. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que:

a) o descumprimento da obrigação acessória prevista no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, não afasta a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins instituída pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, e seus consectários;

b) a venda de insumos de origem animal ou vegetal por pessoa jurídica agropecuária a agroindústria, sem observância da suspensão da exigibilidade da Cofins prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, deflagrará as penalidades imputadas pela legislação ao responsável;

c) todavia, a inobservância da suspensão não fulminará o direito criado pela Lei, de forma que o adquirente poderá, se cumpridos os requisitos legais, apurar o crédito presumido previsto no art. 8º do mesmo diploma legal;

d) os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração de acordo com o § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

15. Declara-se a ineficácia da Consulta em relação ao questionamento sobre procedimentos para aproveitamento dos créditos apurados extemporaneamente.

Assinado digitalmente

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Chefe da Direi.

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 da Cotri.

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi - Substituto

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente

SANDRO DE VRAGAS SERPA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri - Substituto

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

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