



Solução de Consulta nº 262 - Cosit

Data 24 de setembro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REGIME DE APURAÇÃO EQUIVOCADO. RETIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DO PAGAMENTO A MAIOR. RECURSOS RECEBIDOS A TÍTULO DE REPASSE. ORÇAMENTO GERAL. RECEITAS ISENTAS. CRÉDITOS.

Pessoa jurídica que tenha submetido à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep receitas que, por imposição legal, devem ser tributadas de acordo com a sistemática cumulativa dessa contribuição deve retificar sua escrituração fiscal, com vistas à correta aferição do valor a pagar. Caso reste configurado pagamento maior que o devido, o saldo poderá ser objeto de compensação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Não há custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes dos repasses de entes públicos a empresas públicas e sociedade de economia mista (art. 14, inciso I e § 1º da MP nº 2.158-35, de 2001), não havendo, portanto, a correspondente apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.

As receitas decorrentes dos pagamentos efetuados a empresas públicas e sociedades de economia mista por entidades públicas, a título de remuneração por serviços prestados, estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep (não se constituem em repasses, isentos pelo art. 14, inciso I e § 1º da MP nº 2.158-35, de 2001) em seus regimes de apuração cumulativa ou não cumulativa, a depender da espécie de receita.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XXV, c/c art. 15, V; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, I e §1º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIME DE APURAÇÃO EQUIVOCADO. RETIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DO PAGAMENTO A MAIOR. RECURSOS RECEBIDOS A TÍTULO DE REPASSE. ORÇAMENTO GERAL. RECEITAS ISENTAS. CRÉDITOS.

Pessoa jurídica que tenha submetido à apuração não cumulativa da Cofins receitas que, por imposição legal, devem ser tributadas de acordo com a sistemática cumulativa dessa contribuição deve retificar sua escrituração fiscal, com vistas à correta aferição do valor a pagar. Caso reste configurado pagamento maior que o devido, o saldo poderá ser objeto de compensação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Não há custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes dos repasses de entes públicos a empresas públicas e sociedade de economia mista (art. 14, inciso I da MP nº 2.158-35, de 2001), não havendo, portanto, a correspondente apuração de créditos da Cofins.

As receitas decorrentes dos pagamentos efetuados a empresas públicas e sociedades de economia mista por entidades públicas, a título de remuneração por serviços prestados, estão sujeitas à incidência da Cofins (não se constituem em repasses, isentos pelo art. 14, inciso I da MP nº 2.158-35, de 2001) em seus regimes de apuração cumulativa ou não cumulativa, a depender da espécie de receita.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XXV; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, I.

Relatório

Em processo protocolizado em 28/06/2017, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2 A consulente, empresa pública municipal, informa que se dedica à prestação de serviços de informática. Expõe que nos últimos cinco anos exerceu atividades vinculadas ao seu objeto social que estariam sujeitas à apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, fato esse que a levaria a uma apuração mista de ambas as Contribuições, nos termos dos §§ 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

3 Entretanto, alega que, “equivocadamente, adotou o regime não cumulativo dessas contribuições sobre o total das suas receitas, o que implicou recolhimento a maior – dada a superioridade das alíquotas aplicáveis àquele regime (7,6% para a Cofins e 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep, contra 3% e 0,65%, no regime cumulativo) – passível, pois, de restituição e/ou compensação”.

4 Em que pese a convicção manifestada, a consulente vislumbra uma possível vedação a sua pretensão em razão do disposto no art. 49 da IN RFB nº 1.300, de 2012 (atual art. 45 da IN RFB nº 1.717, de 2017). Enxerga pretensão conflito entre este comando, que somente permitiria a compensação em determinadas situações, e o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que não impõe tais restrições.

5 Paralelamente a essa questão, a consulente aborda outro ponto, este referente às receitas submetidas a não cumulatividade. Afirma que: “ao desenvolver as atividades não previstas no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, deve apurar a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins na sistemática da não cumulatividade e assim procedeu nos últimos 5 (cinco) anos, o que gerou um acúmulo de créditos a compensar”. Prossegue, justificando que “essa situação ocorre em virtude do fato de que a consulente (...) auferiu receitas (em sua maior parte) isentas, eis que se tratam de recursos recebidos a título de repasses oriundos do Orçamento Geral do Município.”

6 Evocando mais uma vez o art. 49 da IN RFB nº 1.300, de 2012, destaca a possibilidade de ressarcimento ou compensação dos créditos apurados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, quando decorrentes de custos, despesas ou encargos vinculados a vendas efetuadas com isenção. Ocorre que a consulente não auferiu receitas decorrentes da venda de bens e sim da prestação de serviços, motivo pelo qual solicita esclarecimentos acerca do alcance do aludido dispositivo.

7 Sintetizando os aspectos abordados, formula os questionamentos nos termos abaixo reproduzidos:

1) As restrições previstas no art. 49 da IN RFB nº 1.300, de 2012 se aplicam à compensação do crédito decorrente da mudança retroativa do regime de apuração não cumulativo para o cumulativo, relativamente às atividades relacionadas no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, ou este procedimento está sujeito apenas às regras encartadas no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 41 da IN RFB nº 1.300, de 2012?

2) Eventuais créditos acumulados pela consulente em razão da prestação de serviços sujeitos à sistemática da não cumulatividade (como as consultorias em informática) podem ser ressarcidos ou compensados, nos termos dos arts. 27, II, e 49, II, da IN RFB nº 1.300, de 2012, quando decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados ao auferimento de receitas isentas (MP nº 2.158-35/2001)?

8 Cumpridos os requisitos de admissibilidade, nos termos da IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida. Passa-se para a análise do mérito.

Fundamentos

DO PROCESSO DE CONSULTA

9 Inicialmente, convém tecer algumas considerações, tendo em vista a matéria objeto da presente consulta. Deve-se ter claro que os processos de consulta regidos pelos

arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, destinam-se exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação da legislação tributária federal, aplicáveis a fato concreto. A finalidade do instituto é, portanto, fornecer ao sujeito passivo esclarecimentos sobre a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca de dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão.

10 A consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações 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 a realidade dos fatos.

11 A consulta administrativa acerca de dispositivos da legislação tributária não se revela como meio adequado para manifestação quanto a direito de crédito que venha a servir de embasamento para declarações de compensação ou pedidos de ressarcimento por parte do contribuinte no caso concreto. O ressarcimento e a compensação regem-se por procedimentos específicos, atualmente disciplinados pela IN RFB nº 1.717, de 2017, na qual é fixada a competência para apreciá-los e decidi-los. Assim, o processo de consulta não é jamais via admissível para que a Administração Tributária emita pronunciamento sobre direito creditório passível de ressarcimento ou compensação em determinada situação. Tal procedimento, uma vez concretizado, não só fugiria às finalidades intrínsecas do instituto, como também, e principalmente, implicaria sobreposição ao meio processual próprio para isso; além de configurar invasão de competência das autoridades a quem cabe decidir sobre tais matérias.

12 Por tudo isso, a presente Solução de Consulta ficará restrita aos limites que lhe são próprios.

DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS SOBRE AS RECEITAS DA CONSULENTE

13 A partir do advento da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins passou a ser submetida, como regra, à sistemática não cumulativa. Contudo, cuidou o legislador de definir, por meio de critérios objetivos e subjetivos, aquelas receitas ou sujeitos passivos que permaneceriam tributados conforme o regime cumulativo, anteriormente vigente.

14 O art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, elenca as diferentes hipóteses de permanência no regime de apuração cumulativa da Cofins, sendo relevante para a análise desta consulta aquela prevista em seu inciso XXV, extensiva à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep por força do art. 15, inciso V, da mesma Lei:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

(...)

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:

(...)

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

15 Tem-se, fora de dúvida, que estão sujeitas à apuração cumulativa as receitas, auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de softwares, seu licenciamento ou cessão do direito de uso, consultorias e outras atividades a essas vinculadas, nos termos do art. 10, inciso XXV, da Lei nº 10.833, de 2003. Quanto às receitas derivadas da prestação dos demais serviços de informática, não destacados no dispositivo aludido, essas seguem a regra geral da não cumulatividade.

16 Por outro lado, a consultante também afirma possuir receitas recebidas a título de repasse, isentas da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 14, inciso I e §1º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

I - **dos recursos recebidos a título de repasse**, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

(...)

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**.

16.1 Ressalte-se que as receitas abrangidas pelo dispositivo acima (art. 14) abrangem apenas aquelas em que não há contraprestação por serviço prestado, decorrentes das transferências efetuadas por ente público. Em outras palavras, tais repasses englobam apenas as receitas de transferências correntes e de capital, consoante o que dispõe o art. 12, §§ 2º e 6º, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

16.2 Sendo os repasses em comento recursos genuinamente recebidos de entidades públicas, sem natureza contraprestacional, não há custos, encargos ou despesas vinculados a tais receitas, não se aplicando o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 (não há apuração de créditos relacionados a essas receitas).

16.3 Por fim, destaca-se que as receitas decorrentes dos pagamentos efetuados a empresas públicas ou sociedades de economia mista por entidades públicas a título de

remuneração por serviços prestados estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (não se constituem em repasses, isentos pelo art. 14, inciso I e § 1º da MP nº 2.158-35, de 2001) em seus regimes de apuração cumulativa ou não cumulativa, a depender da espécie de receita.

DA RESPOSTA AO PRIMEIRO QUESTIONAMENTO

17 Conforme o relatado, a consultante afirma que auferiu receitas advindas da prestação de serviços sujeitas tanto ao regime de apuração cumulativa quanto ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Nesse caso, deve submeter cada uma delas ao regime de apuração pertinente, utilizando-se, inclusive, do rateio proporcional, disciplinado nos §§ 7º a 9º do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, para fins de apuração do crédito referente a custos, despesas e encargos vinculados a ambas as receitas.

18 Cabe destacar que não consiste mera faculdade a sujeição a uma ou a outra modalidade de apuração. As Leis que regem essas Contribuições determinam o regime de incidência a depender da qualidade do sujeito passivo ou da espécie de receita por ele auferida. Sendo assim, caso a consultante tenha submetido à apuração não cumulativa receitas que, por imposição legal, devem ser tributadas de acordo com a sistemática cumulativa, torna-se imperioso que ela retifique sua escrituração fiscal, com vistas à correta aferição do valor devido. Lembrando que não se trata apenas de diferença de alíquota, mais gravosa no regime não cumulativo em relação ao cumulativo, mas também do desconto de créditos, possível somente no primeiro.

19 Uma vez procedida à retificação nos moldes apontados no item acima, é possível chegar ao correto valor a pagar referente a cada período de apuração em que tenha havido equívoco quanto à sistemática aplicável. Caso esse valor seja inferior àquele apurado anteriormente, restará configurado o pagamento maior que o devido, passível, portanto, de compensação.

20 As regras aplicáveis a esse procedimento são aquelas estampadas no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, regulamentadas atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. Cabe esclarecer que o dispositivo mencionado pela consultante (art. 49 da IN RFB nº 1.300, de 2012, correspondente ao art. 45 no ato normativo vigente) cuida de situação distinta. Não se refere à compensação em virtude de pagamento a maior, mas sim à permissão para compensação com outros tributos dos créditos decorrentes da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que não puderem ser utilizados no desconto das respectivas Contribuições. Frise-se que essa possibilidade se restringe aos créditos decorrentes das hipóteses elencadas nos incisos do *caput* do artigo.

DO SEGUNDO QUESTIONAMENTO

21 Cabe repisar que não há custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes dos repasses de entes públicos a empresas públicas e sociedade de economia mista (art. 14, inciso I e § 1º da MP nº 2.158-35, de 2001), não havendo, portanto, a correspondente apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

22 Não havendo apuração de créditos relacionados às referidas receitas de repasse, não há que se falar em ressarcimento ou compensação de créditos, dado que esses são inexistentes nas aludidas operações. Portanto, o segundo questionamento revela-se inconsistente.

23 Reitere-se também que as receitas decorrentes dos pagamentos efetuados a empresas públicas e sociedades de economia mista por entidades públicas a título de remuneração por serviços prestados pela consulente estão submetidas integralmente à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em seus regimes de apuração cumulativa ou não cumulativa (não se constituem repasses), a depender da espécie de receita. Nesse caso, havendo custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (obviamente quando submetidas ao regime de apuração não cumulativa), é permitido desconto de crédito nas hipóteses previstas na legislação em vigor.

ESCLARECIMENTOS ADICIONAIS À CONSULTA

24 Como a consulente manifestou dúvida acerca da aplicabilidade do art. 27, inciso II, e art. 49, inciso II, da IN RFB nº 1.300, de 2012, hoje reproduzidos no art. 45 da IN RFB nº 1.717, de 2017, esclarece-se a abrangência da norma em questão.

25 Os dispositivos acima derivam do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 c/c o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, que estabeleceram o seguinte:

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**. (grifou-se)

(...)

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.”(grifou-se)

26 Vê-se que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, assegura a manutenção dos créditos, pelo vendedor, quando vinculados a receitas com os benefícios da suspensão, isenção, não incidência e alíquota zero. Significa dizer que o fato de pessoa jurídica auferir receitas de desoneradas do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não implica, por si só, anulação dos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

27 Tal dispositivo possui a nítida finalidade de preservar o caráter da apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins mesmo nas hipóteses em que os créditos das contribuições não sejam, a princípio, passíveis de utilização. **Por isso, o termo “vendas” deve ser interpretado de forma a abranger também “prestação de serviços”.**

28 Receitas isentas, associadas à manutenção do crédito correspondente, têm o condão de gerar saldo credor, ou seja, valor apurado em montante inferior aos créditos a serem descontados em determinado período de apuração. O art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, confere tratamento a essa situação, ao permitir que o saldo acumulado ao final de cada trimestre-calendário, em virtude exatamente do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, seja objeto de compensação ou de pedido de ressarcimento.

Conclusão

29 Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente o seguinte:

- a) pessoa jurídica que tenha submetido à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins receitas que, por imposição legal, devem ser tributadas de acordo com a sistemática cumulativa dessas Contribuições, deve retificar sua escrituração fiscal, com vistas à correta aferição do valor a pagar. Caso reste configurado pagamento maior que o devido, o saldo poderá ser objeto de compensação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996;
- b) não há custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes dos repasses de entes públicos a empresas públicas e sociedade de economia mista (art. 14 , inciso I e §1º da MP nº 2.158-35, de 2001), não havendo, portanto, a correspondente apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

- c) as receitas decorrentes dos pagamentos efetuados a empresas públicas e sociedades de economia mista por entidades públicas, a título de remuneração por serviços prestados, estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (não se constituem em repasses, isentos pelo art. 14, inciso I e §1º da MP nº 2.158-35, de 2001) em seus regimes de apuração cumulativa ou não cumulativa, a depender da espécie de receita.

Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da DIREI

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

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