



---

**Solução de Consulta nº 344 - Cosit**

**Data** 26 de junho de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. LEI Nº 10.833, DE 2003, ART. 58-J, § 15. LEI Nº 13.097, DE 2015, ART. 14. COMPENSAÇÃO. PREVISÃO LEGAL.

Por falta de previsão legal, saldos credores de Cofins, apurados de conformidade com o art. 58-J, § 15, da Lei nº 10.833, de 2003, em vigor até 30 de abril de 2015, e acumulados em face da apuração de receitas para as quais essa contribuição é quantificada a uma alíquota zero, não são passíveis de aproveitamento para compensar débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB.

A Lei nº 13.097, de 2015, estabeleceu novo regime de tributação da Cofins para os produtos do segmento de bebidas frias, revogando o regime anterior a partir de 1º de maio de 2015. Essa lei possibilitou à pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Cofins o desconto de créditos em relação à aquisição no mercado interno ou à importação dos produtos relacionados em seu art. 14 e possibilitou também à pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração cumulativa, exceto a pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, o desconto de créditos presumidos dessa contribuição em relação à aquisição no mercado interno dos referidos produtos.

É vedado o desconto de créditos em relação aos produtos de que trata o art. 14 da Lei nº 13.097, de 2015, adquiridos para revenda por pessoa jurídica varejista (definida na forma do art.17 da citada lei) que aplicar a redução de alíquota estabelecida no art. 28 dessa mesma lei.

Os saldos credores da Cofins relativos à aquisição no mercado interno ou à importação dos produtos relacionados no art. 14 da Lei nº 13.097, de 2015, somente podem ser utilizados para desconto do valor da Cofins devida pela pessoa jurídica; não são passíveis de serem utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 170; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 6º, § 2º, e 58-J, § 15; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 13.097, de 2015, arts. 14, 25, 28 a 32, 34 e

169; IN RFB n.º 1.300, de 2012, art. 27; e Nota Técnica EFD-Contribuições n.º 5, de 2015.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. LEI N.º 10.833, DE 2003, ART. 58-J, § 15. LEI N.º 13.097, DE 2015, ART. 14. COMPENSAÇÃO. PREVISÃO LEGAL.

Por falta de previsão legal, saldos credores de Contribuição para o PIS/Pasep, apurados de conformidade com o art. 58-J, § 15, da Lei n.º 10.833, de 2003, em vigor até 30 de abril de 2015, e acumulados em face da apuração de receitas para as quais essa contribuição é quantificada a uma alíquota zero, não são passíveis de aproveitamento para compensar débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB.

A Lei n.º 13.097, de 2015, estabeleceu novo regime de tributação do PIS/Pasep para os produtos do segmento de bebidas frias, revogando o regime anterior a partir de 1º de maio de 2015. Essa lei possibilitou à pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa de PIS/Pasep o desconto de créditos em relação à aquisição no mercado interno ou à importação dos produtos relacionados em seu art. 14 e possibilitou também à pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração cumulativa, exceto a pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, o desconto de créditos presumidos dessa contribuição em relação à aquisição no mercado interno dos referidos produtos.

É vedado o desconto de créditos em relação aos produtos de que trata o art. 14 da Lei n.º 13.097, de 2015, adquiridos para revenda por pessoa jurídica varejista (definida na forma do art.17 da citada lei) que aplicar a redução de alíquota estabelecida no art. 28 dessa mesma lei.

Os saldos credores de PIS/Pasep relativos à aquisição no mercado interno ou à importação dos produtos relacionados no art. 14 da Lei n.º 13.097, de 2015, somente podem ser utilizados para desconto do valor do PIS/Pasep devido pela pessoa jurídica; não são passíveis de serem utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), art. 170; Lei n.º 11.033, de 2004, art. 17; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 58-J, § 15; Lei n.º 10.637, de 2002, art. 5º, § 2º; Lei n.º 11.116, de 2005, art. 16; Lei n.º 13.097, de 2015, arts. 14, 25, 28 a 32, 34 e 169; IN RFB n.º 1.300, de 2012, art. 27; e Nota Técnica EFD-Contribuições n.º 5, de 2015.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta apresentada na parte em que falte a identificação da questão interpretativa que tenha obstado a aplicação, pela consultante, de normas da legislação tributária.

**Dispositivos Legais:** IN RFB n.º 1.396, de 2013, art. 18, incs. I e II.

## Relatório

A consulente acima identificada, declarando atuar, inclusive, “no engarrafamento e comercialização de águas minerais naturais (...) classificadas na posição (...) 2201.10.00” da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), formula consulta acerca de interpretação da legislação tributária relativa à Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apuradas segundo o regime não cumulativo de que tratam as Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente.

2. Aduz, primeiramente, as seguintes considerações de fato e de direito:

- a) que, “segundo dispõe o art. 76 da Lei Federal nº 12.715/2012, as águas minerais naturais comercializadas em recipientes com capacidade nominal inferior a 10 (dez) litros ou igual ou superior a 10 (dez) litros, classificadas no código 2201.10.00 Ex01 e Ex 02 da Tipi [Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados], estão sujeitas à alíquota zero das contribuições para o PIS e Cofins”;
- b) que, a despeito disso, “entende que pode manter os créditos das contribuições apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e dos arts. 3º e 58-I [rectius, 58-J], § 15, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, por força do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/04”;
- c) que “entende que os créditos das contribuições para o PIS/Cofins acumulados trimestralmente poderão ser utilizados pela empresa para pagamento de quaisquer tributos federais, conforme prevê a Lei nº 11.116/05 e a IN /RFB nº 1.300/12”.

3. Em face desse contexto, propõe as seguintes questões:

“1- (...) pode manter integralmente os créditos das contribuições sociais para o PIS e a Cofins, apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e dos arts. 3º e 58-I [rectius, 58-J], § 15, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, mesmo estando os produtos água mineral natural (...) em recipientes com capacidade nominal inferior a 10 (dez) litros ou igual ou superior a 10 (dez) litros classificadas no código 2201.10.00 Ex 01 e Ex 02 da Tipi, por ela engarrafados e comercializados, sujeitos à alíquota zero das contribuições?”;

“2- Caso seja positiva a resposta acima, os saldos credores acumulados a cada encerramento do trimestre-calendário podem ser objeto de compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal [RFB]?”

4. Ao final, declara que atende aos requisitos de validade do procedimento de consulta, previstos no art. 3º, § 2º, II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

## Fundamentos

### *Considerações preliminares*

5. Declaro, de início, que a consulta deduzida na inicial atende aos requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB n.º 1.396, de 2013, somente em relação à parte do quesito do item 3, subitem 2, que cuida de postular o entendimento da RFB acerca da possibilidade de compensação de débitos próprios, mediante o aproveitamento de créditos constituídos em face da incidência do art. 58-J, § 15, da Lei n.º 10.833, de 2003, em vigor até 30 de abril de 2015. É, assim, eficaz e deve ser solucionada apenas quanto a essa parte.

6. De outra banda, é inadmissível e, portanto, ineficaz a consulta, no que diz respeito: (i) ao quesito do item 3, subitem 1; e (ii) à parte do quesito do item 3, subitem 2, que postula o entendimento deste órgão acerca da possibilidade de compensação de débitos próprios, mediante o aproveitamento de créditos decorrentes da incidência do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

6.1 Deveras, as normas básicas que regem o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária federal estão consubstanciadas nos arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Tais disposições foram consolidadas em Regulamento, baixado pelo Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011.

6.2 No âmbito da RFB, a matéria é regulada pela IN RFB n.º 1.396, de 2013, sob cuja égide foi deduzida a consulta em análise, e em cujo texto estão encartados os requisitos de admissibilidade da consulta.

6.3 Para o exame dessa admissibilidade, convém ressaltar que o processo de consulta constitui uma via bastante especial de orientação administrativa, em relação aos demais instrumentos de assistência que este órgão fazendário oferece ao contribuinte, no intuito de orientá-lo no cumprimento de suas obrigações tributárias.

6.4 Tal especialidade decorre do próprio fim legal a que se volta o instituto da consulta, notadamente por propiciar ao contribuinte o esclarecimento preventivo de suas dúvidas quanto à correta interpretação da norma aplicável a um caso concreto. É nesse cunho preventivo, assegurado no art. 10 da IN RFB n.º 1.396, de 2013, reside o atributo essencial que distingue e separa a consulta dos demais canais de orientação administrativa disponíveis. Eis o que reza o dispositivo:

#### ***IN RFB n.º 1.396, de 2013:***

***Art. 10.*** *A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.*

(...).

6.5 É razoável, portanto, que a eficácia da consulta, é dizer, a produção de seus efeitos legais específicos encontre-se subordinada à observância de requisitos igualmente específicos.

6.6 Dentre tais requisitos, merece destaque aquele que impõem à consulente a indicação dos dispositivos da legislação que ensejaram os questionamentos; tudo conforme art. 3º, § 2º, IV, c/c art. 18, I e II, ambos da IN RFB nº 1.396, de 2013, a seguir reproduzidos, *in verbis*:

***IN RFB nº 1.396, de 2013***

***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;

(...).

6.7 Assim, presente o caráter interpretativo de que se deve revestir uma consulta (porquanto revelador, esse caráter, do próprio interesse processual de consultar) – e tendo em vista, portanto, a finalidade prática de se determinar a força e o alcance do texto normativo, pondo-o em presença dos dados atuais de um problema<sup>1</sup> –, sua eficácia pressupõe a especificação, pela consulente, do dispositivo ou dos dispositivos legais cuja compreensão não lhe foi possível alcançar devido à redação da norma parecer-lhe vaga, obscura, contraditória - inapropriada, enfim, a oferecer a desejável clareza de entendimento sobre sua correta aplicação ao caso concreto.

6.8 É em presença de dificuldades dessa ordem que tem adequado emprego esta via processual, em cujo rito a Administração Tributária encarrega-se de por termo às dúvidas e de afastar a cadeia das múltiplas possibilidades interpretativas, expedindo a interpretação oficial acerca do ponto questionado, com o efeito vinculante que lhe é próprio.

---

<sup>1</sup> BETTI, Emílio. *Teoria generale della interpretazione*, Milão, 1955 apud FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. São Paulo: Atlas, 2012, pp. 73 e 74.

6.9 Por outras palavras, o processo de consulta não constitui meio hábil para obtenção de resposta àquelas indagações lançadas sem o propósito de dirimir questões práticas bem determinadas; ou sem menção à dificuldade de compreensão que as suscitou; indagações nas quais a consulente, ainda que cite dispositivos da legislação tributária, em nenhum deles aponta algum termo ou passagem de mais difícil leitura, a demandar interpretação administrativa para uma mais segura adequação do “conceito do fato” ao “conceito da norma”.

6.10 E compreende-se bem a razão por que a lei condiciona a eficácia da consulta ao cumprimento, entre outros, do pressuposto (da especificidade) sob exame: pudessem todas as questões formuladas obter resposta e produzir aqueles efeitos legais que lhe são próprios, o acúmulo obstrutivo dos pedidos, por si, já tornaria inviável a utilização do instituto processual.

6.11 Ademais, para esclarecimento de questões levantadas de modo livre e geral, sem as formalidades do processo de consulta, a RFB disponibiliza instrumentos mais ágeis e mais simples, seja por meio das orientações veiculadas no sítio oficial da instituição na rede mundial de computadores, seja mediante serviços de plantão fiscal e aduaneiro dispostos nas unidades descentralizadas de todo o país.

6.12 Pois bem. A consulta de que ora se cuida não atende ao requisito acima cogitado, no que tange às questões mencionadas no item 6, (i) e (ii).

6.13 Com efeito, o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro 2004, que trata da manutenção de créditos de PIS/Pasep e de Cofins vinculados a operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência – assunto objeto da primeira indagação deduzida pela consulente –, apresenta a seguinte dicção, *verbis*:

***Lei n.º 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.*

6.14. Por sua vez, o art. 16 da Lei n.º 11.116, de 18 de maio de 2005, e o art. 27 da IN RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012, que disciplinam inclusive o ressarcimento e a compensação de saldos credores de PIS/Pasep e de Cofins apurados em consonância com o disposto no art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, são assim enunciados, *verbis*:

***Lei n.º 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 n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 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.*

(...)

**IN RFB n.º 1.300, de 2012**

*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:*

(...)

*II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência;*

*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*

(...).

6.15 O enunciado literal desses preceptivos não dá margem a muitas digressões interpretativas, senão veja-se:

(i) vendas efetuadas com alíquota zero de PIS/Pasep e de Cofins, por exemplo, corresponde a evento previsto no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, e, portanto, deve propiciar o efeito jurídico próprio, qual seja a possibilidade de manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações;

(ii) a apuração de saldos credores trimestrais de PIS/Pasep e de Cofins, de acordo com o previsto no art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, em face de vendas efetuadas com alíquota zero de PIS/Pasep e de Cofins, corresponde a evento previsto no art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005, e no art. 27 da IN RFB n.º 1.300, de 2012, e, portanto, deve propiciar o efeito jurídico próprio, qual seja a possibilidade de ressarcimento e, portanto, de compensação desses créditos com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativo a tributos administrados pela RFB<sup>2</sup>.

6.16 Além disso, a consultante não explicitou qualquer razão que justifique a sua dificuldade ou mesmo impossibilidade de atribuir sentido a esses enunciados normativos, de sorte a adotar uma decisão interpretativa unívoca, que viabilizasse a incidência dessas regras no plano fático. Onde, afinal, residiria a sua vagueza, ou obscuridade, ou contraditoriedade?

6.17 Nessa toada, é evidente que a consultante, conquanto tenha feito alusão a dispositivos da legislação tributária, não identificou a dificuldade interpretativa que legitimasse o manejo do processo de consulta, de modo que a petição não contém, pelo menos em parte, os elementos formais necessários à emissão de uma solução de consulta.

6.18 Ao influxo dessas injunções, reputo inadmissível e, portanto, ineficaz a consulta, no que diz respeito aos questionamentos mencionados no item 6, (i) e (ii); *ex vi* do art. 3º, § 2º, IV, c/c o art. 18, I e II, ambos da IN RFB n.º 1.396, de 2013

---

<sup>2</sup> Créditos relativos a tributos administrados pela RFB, quando passíveis de ressarcimento, serão igualmente passíveis de utilização para compensar débitos relativos a tributos administrados pelo mesmo órgão, nos termos do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

7. Ainda em sede preliminar, impende observar, para fins de delimitação do tema a ser analisado, que a consultante indaga acerca da possibilidade de compensar débitos próprios com créditos derivados da aplicação de regimes distintos de não cumulatividade:

(i) o do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que estatui a possibilidade de creditamentos de PIS e de Cofins, para hipóteses de custos, despesas e encargos que, objetivamente consideradas, são mais gerais que a do art. 58-J, § 15, da Lei n.º 10.833, de 2003 e que, desse modo, será doravante denominado de “regime de não cumulatividade genérica”; e

(ii) o do art. 58-J, § 15, da Lei n.º 10.833, de 2003, doravante denominado de “regime de não cumulatividade específica”, que também estatui a possibilidade de creditamentos dessa natureza, mas para hipóteses mais específicas, relacionadas a custos com a aquisição de embalagens por pessoa jurídica industrial, para industrialização de bebidas, inclusive “águas minerais e águas gaseificadas” da posição 2201.10.00 da Tipi.

7.1 Desse modo, embora não tenha, a consultante, consignado expressamente, presume-se que a sua atividade de produção e comercialização dos produtos das posições 2201.10.00 Ex 01 e 2201.10.00 Ex 02 da NCM enseja a realização de fatos que se subsomem às hipóteses tanto do “regime de não cumulatividade genérica”, quanto do “regime de não cumulatividade específica”.

7.2. Em razão da ineficácia parcial da consulta (item 6, retro), somente o “regime de não cumulatividade específica” será abordado na análise de mérito alinhavada a seguir.

#### ***Da análise do mérito consultivo***

8. Pois bem. Superadas essas questões prévias, sobrevém a questão de fundo a ser solucionada: saldos credores de PIS/Pasep e Cofins, apurados de conformidade com o infratranscrito art. 58-J, § 15, da Lei n.º 10.833, de 2003, e acumulados em face da apuração de receitas para as quais o PIS/Pasep e a Cofins são quantificados a uma alíquota zero, podem ser aproveitados para compensar débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativo a tributos administrados pela RFB?

9. Releva mencionar que os arts. 58-A a 58-U da Lei n.º 10.833, de 2003, foram introduzidos pelo art. 32 da Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008, com produção de efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009. A Lei n.º 13.097, de 19 de janeiro de 2015 (DOU 20/01/2015), por meio de seu art. 169, III, “b”, revogou, a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente à sua publicação, alguns artigos da Lei n.º 10.833, de 2003, entre eles, os arts. 58-A a 58-V, este último introduzido pela Lei n.º 11.945, de 2009. Por conseguinte, a análise será realizada em duas etapas: a primeira considerará a vigência dos arts. 58-A e 58-V da Lei n.º 10.833, de 2003; a segunda, as alterações realizadas pela Lei n.º 13.097, de 2015.

10. Cabe, assim, reproduzir o art. 58-J, § 15, da Lei n.º 10.833, de 2003:

#### ***Lei n.º 10.833, de 2003***

*Art. 58-J. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei poderá optar por regime especial de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI serão apurados em função do*

*valor-base, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência.*

(...)

*§ 15. A pessoa jurídica industrial que optar pelo regime de apuração previsto neste artigo poderá creditar-se dos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51 desta Lei, referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição.*

(...)

10.1. De início, registre-se que o creditamento previsto nesse preceptivo, não se origina do pagamento de contribuições sociais, em face da importação de bens; mas da aquisição, no mercado interno, das embalagens mencionadas na hipótese do art. 51 do mesmo diploma legal, cuja venda estava sujeita à incidência desses gravames, segundo regras que estipulavam a sua quantificação em valores-base, fixados por unidade de produto.

10.2. Adquiridas essas embalagens no referido contexto fático, por indústria que optasse pela apuração desses gravames, segundo um critério quantitativo também estipulado em valores-base, expresso em reais ou em reais por litro, aí estariam presentes as condições necessárias para a subsunção dos fatos na hipótese do art. 58-J, § 15, da Lei nº 10.833, de 2003, e para a adjudicação do crédito estatuído no consequente dessa mesma regra.

10.3. Nessas condições, importa perquirir se o sistema de normas que regulam a compensação de créditos de PIS/Pasep e de Cofins, quando resultantes da aquisição de bens no mercado interno, previa a possibilidade de que créditos oriundos do “regime de não cumulatividade específica” fossem empregados para compensar débitos próprios do sujeito passivo administrados pela RFB.

11. Em atendimento a esse propósito interpretativo, convém trazer à colação o Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1499/2005<sup>3</sup>, em excertos onde se aborda o instituto a compensação no âmbito tributário, à luz do que prescreve a norma geral do art. 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN). Segue-lhes a transcrição literal:

***Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1499/2005***

(...)

*4. Art. 170 do Código Tributário Nacional – norma onde está prevista, de modo geral, a compensação no âmbito do direito tributário:*

*‘Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.’*

<sup>3</sup> Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/14992005>>. Acesso em: 10/10/2014.

5. Como visto, esta modalidade de extinção do crédito tributário tem aplicação restrita aos casos expressamente previstos em lei. Segundo o mandamento transcrito, a lei pode autorizar a utilização de créditos do próprio sujeito passivo contra a Fazenda Pública para quitação de seus débitos tributários. Ou seja, no caso de o sujeito passivo ter direito a recebimento de algum crédito seu contra a Fazenda Pública ele pode optar por compensar esse valor, desde que isso seja permitido em ato legal, não contrário ao CTN.

(...)

27. De grande relevo, por isso merecedora de atenção especial, é a questão acerca das peculiaridades do instituto da compensação quando o mesmo é regido pelo Direito Tributário, principalmente com relação à necessidade da existência de lei específica autorizadora de sua realização, prevendo os casos, as condições e as garantias em que a compensação deva ocorrer. Além disso, eventual regra regulamentar, dispondo sobre o encontro de contas, nunca pode ser contrária às normas de hierarquia superior, mas sempre vinculada aos seus limites.

28. De início, cabe destacar a autonomia que possui o ente tributante na determinação dos critérios segundo os quais os créditos do contribuinte podem ou não ser compensados. Referida autonomia tem por fundamento a competência impositiva constitucional do ente tributante, que a exerce de acordo com a oportunidade e conveniência da política fiscal, ou seja, objetivando torná-la mais eficiente, de modo a que seja implementado o ideal de justiça fiscal.

29. É dizer, para fazer jus à compensação, deve o contribuinte observar todas as exigências previstas na legislação de regência, sob pena de, a bem do princípio da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, não ser possível o encontro de contas.

30. Assim, para melhor elucidação, traz-se à colação o Parecer PGFN/CDN/Nº 638/93, publicado no Diário Oficial da União, nº 143, de 29.07.93, Seção I, págs. 10762-10765, da lavra do Procurador da Fazenda Nacional, então Coordenador da Representação Judicial da Fazenda Nacional Substituto, Dr. OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, que, a despeito de fazer menção aos revogados Códigos Civil e Comercial, esclarece as peculiaridades da compensação regulada pelo Direito Tributário, principalmente a sua submissão à lei geral (CTN) e às leis ordinárias que tratam dos casos em que a mesma é cabível, do qual transcrevemos trecho substancial, in verbis:

*'A COMPENSAÇÃO NO DIREITO PRIVADO E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL*

12. Destarte, não se pode dar à compensação de créditos tributários tratamento jurídico igual ao dispensado à compensação de créditos comerciais e civis, uma vez que as normas aplicáveis aos tributos, inclusive ao indébito tributário, atendem ao regime de Direito Público, o que afasta o regime de Direito Privado, também, no que tange à compensação.

13. Aliás, é o nosso próprio Código Civil que reconhece a especialidade do regime jurídico aplicável à compensação de créditos tributários, conforme preceitua o seu art. 1.017, *ipsis verbis*:

'Art. 1.017. As dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto os casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda.'

14. O Código Tributário Nacional contempla a compensação como uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, II), mas, em homenagem ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o faz, ratificando o preceptivo do art. 1.017, do C.C., e como corolário do art. 97, I, desta Lei Complementar, determinando-lhe regime especial, como se infere do seu art. 170, o qual enuncia que 'a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública'.

15. A fundamental diferença que despinçamos entre a compensação do Direito Privado e a do Direito Tributário é que esta, apenas, pode ocorrer na hipótese de lei específica, do ente titular da competência tributária autorizar a autoridade fiscal competente a proceder o encontro de contas entre créditos fiscais com créditos do sujeito passivo contra o Fisco, observadas as condições e garantias por essa lei específica, estipuladas, ou as estipulações *causus per causus* atribuídas por ela a autoridade administrativa.

16. Penso não ser acaciano enfatizar que o art. 170 do C.T.N., como preceito geral de Direito Tributário, é dirigido ao legislador da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo insuficiente, por si só, para conferir ao sujeito passivo da obrigação fiscal direito à compensação, ou, em outras palavras, o sujeito passivo da obrigação tributária não tem, em princípio, direito subjetivo à compensação, inexistindo norma de lei autorizadora específica ou, também, regra regulamentar, prevendo os casos, as condições e as garantias em que a compensação deva ocorrer.

17. Do que foi dito, depreende-se que a compensação relacionada ao crédito proveniente de exigências de natureza fiscal e, como tais, sujeitas ao regime tributário, ao contrário do que sucede com a compensação do regime do Direito Comum, não é obrigatória nem se opera automaticamente.

18. Analisando essas constatações, verifica-se que o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito líquido e certo ao crédito fiscal, como direito subjetivo público seu, no caso de existir norma legal autorizadora do encontro de contas e, ainda, submetendo-se ele aos requisitos de condições e garantias estipulados pela lei específica, ou, nos limites legais, fixados por ato da autoridade fiscal competente, investida de poder discricionário em cada caso concreto' (...).

(grifou-se).

12. Ao influxo dessas injunções, considerados especialmente os mandamentos de otimização preconizados pelos princípios da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, deduz-se que, em regra, créditos do sujeito passivo oponíveis à Fazenda Pública, não

são passíveis de compensação, salvo quando haja um regime especial legalmente estabelecido que preveja essa concessão.

13. Por outro lado, as regras que disciplinam a compensação de débitos do sujeito passivo com créditos de PIS/Pasep e de Cofins – originados de aquisições de bens no mercado interno – limitam a sua incidência às hipóteses em que esses créditos se originam do “regime de não cumulatividade genérica” estatuído no art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 (item 7, (i), retro).

14. É o que se deduz com a só leitura dos dispositivos consultados do art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005, e do art. 27 da IN RFB n.º 1.300, de 2012, transcritos acima (item 6.15); os quais estão em consonância com as diretivas do art. 5º, § 2º, da Lei n.º 10.637, de 2002, e do art. 6º, § 2º, da Lei n.º 10.833, de 2003, *verbis*:

***Lei n.º 10.637, de 2002***

*Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*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;*

*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. (gn).*

***Lei n.º 10.833, de 2003***

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*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;*

*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. (gn).*

15. Assim, o direito ao ressarcimento e, por conseguinte, à compensação<sup>4</sup> dos créditos de PIS/Pasep e de Cofins, constituídos em virtude da aquisição de bens no mercado interno, é concebível na hipótese em que esses créditos são apurados na forma do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

16. Por outro lado, para os créditos derivados do “regime de não cumulatividade específica”, de que cuidava o art. 58-J, § 15, da Lei n.º 10.833, de 2003, à falta de uma norma específica que preveja o seu ressarcimento ou a sua compensação, aplicam-se os princípios da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, de sorte que lhe são vedadas essas modalidades de aproveitamento.

17. Acresce, ainda, frisar: a despeito das semelhanças que possam existir entre os “regimes de não cumulatividade genérica e específica” (item 7, retro), não é juridicamente acertado aplicar ao caso consultado (de “não cumulatividade específica”) as regras que preveem a compensação e o ressarcimento de créditos apurados em razão da “não cumulatividade genérica”, ao argumento de que é necessário colmatar, por analogia, lacunas do ordenamento jurídico, por este se afigurar supostamente incompleto.

18. É que o preenchimento de lacunas, em procedimento de autointegração do sistema normativo, pressupõe antes a sua constatação ou revelação.

19. *In casu*, porém, não se vislumbram lacunas a serem preenchidas, porquanto há norma de caráter geral que deriva dos princípios da legalidade e da indisponibilidade do interesse público e que impõe restrição à compensação e ao ressarcimento de créditos PIS/Pasep e de Cofins, quando inexistente a previsão legal específica que juridicize tais modalidades de aproveitamento de crédito.

20. Resulta, dessas razões, que créditos de PIS/Pasep e de Cofins, decorrentes da aquisição de embalagens para envasamento, inclusive, de produtos classificados na posição 22.01 da NCM (que, na Tipi, abrange a posição 2201.10.00 Ex 01 e Ex 02, objeto da consulta), com espeque no regime de não cumulatividade retratado no art. 58-J, § 15, da Lei n.º 10.833, de 2003, e acumulados em face de vendas para as quais as alíquotas de PIS/Pasep e de Cofins são iguais a zero, não são passíveis de utilização para fins de compensação de tributos administrados pela RFB.

21. A partir de 1º de maio de 2015, os produtos acima relacionados passaram a ser tributados na forma da Lei n.º 13.097, de 2015 (DOU 20/01/2015), a qual, por meio de seu art. 169, III, “b”, revogou alguns artigos da Lei n.º 10.833, de 2003, entre eles, o art. 58-J.

<sup>4</sup> Ver Nota de Rodapé n.º 2, supra.

**Lei n.º 13.097, de 2015 (DOU 20.01.2015):**

*Art. 169. Ficam revogados:*

(...)

*III - a partir do 1º(primeiro) dia do 4º(quarto) mês subsequente ao da publicação desta Lei:*

(...)

*b) os incisos VII a IX do § 1º do art. 2º, e os arts. 51, 53, 54 e 58-A a 58-V da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003;*

(...)

22. A Lei n.º 13.097, de 2015, estabeleceu, por meio de seu art. 14, nova incidência de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, para os produtos do segmento de bebidas frias.

**Lei n.º 13.097, de 2015:**

*Art. 14. Observado o disposto nesta Lei, serão exigidos na forma da legislação aplicável à generalidade das pessoas jurídicas a Contribuição para o PIS/PASEP, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, a COFINS-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização e comercialização dos produtos classificados nos seguintes códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 23 de dezembro de 2011:*

*I - 2106.90.10 Ex 02;*

*II - 22.01, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 2201.10.00;*

*III - 22.02, exceto os Ex 01, Ex 02 e Ex 03 do código 2202.90.00; e IV - 22.02.90.00 Ex 03 e 22.03.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo, em relação às posições 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança, exclusivamente, água e refrigerantes, chás, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólitos, bebidas energéticas e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína.*

23. Relativamente ao PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre as operações realizadas no mercado interno, devem-se destacar os seguintes artigos da Lei n.º 13.097, de 2015:

**Lei n.º 13.097, de 2015:**

*Art. 25. As alíquotas das contribuições incidentes sobre a receita decorrente da venda dos produtos de que trata o art. 14 são as seguintes:*

*I - 2,32% (dois inteiros e trinta e dois centésimos por cento), no caso da Contribuição para o PIS/PASEP;*

*II - 10,68% (dez inteiros e sessenta e oito centésimos por cento), no caso da COFINS.*

*§ 1º No caso de vendas realizadas para pessoa jurídica varejista ou consumidor final, as alíquotas de que trata o caput ficam reduzidas em:*

*I - 19,82% (dezenove inteiros e oitenta e dois centésimos por cento), no caso da Contribuição para o PIS/Pasep;*

*II - 20,03% (vinte inteiros e três centésimos por cento), no caso da Cofins.*

*§ 2º As alíquotas de que tratam o caput e o § 1º aplicam-se inclusive sobre a receita decorrente da venda dos produtos de que trata o art. 14 auferida pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, exceto sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES NACIONAL.*

*(...)*

*Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda dos produtos de que trata o art. 14, quando auferida pela pessoa jurídica varejista definida na forma do art. 17.*

*§ 1º O disposto no caput:*

*I - não se aplica às pessoas jurídicas que industrializam ou importam os produtos de que trata o art. 14 e às pessoas jurídicas que possuam estabelecimento equiparado a industrial nos termos do art. 18;*

*II - aplica-se inclusive às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.*

*§ 2º O disposto no inciso II do § 1º aplica-se inclusive às pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional.*

*Art. 29. Fica vedado à pessoa jurídica descontar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os arts. 30 e 31 desta Lei, o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em relação aos produtos de que trata o art. 14 desta Lei revendidos com a aplicação da redução de alíquotas estabelecida no art. 28 desta Lei.*

*Art. 30. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa poderá descontar créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação à aquisição no mercado interno ou à importação dos produtos de que trata o art. 14.*

*§ 1º Na hipótese de aquisição no mercado interno, os créditos de que trata o caput correspondem aos valores informados na nota fiscal pelo vendedor, nos termos do art. 36.*

*§ 2º Na hipótese de aquisição dos produtos de que trata o caput de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os créditos serão calculados mediante a aplicação sobre o valor de aquisição constante do documento fiscal de percentual correspondente a:*

*I - 0,38% (trinta e oito centésimos por cento), em relação à Contribuição para o PIS/Pasep; e II - 1,60% (um inteiro e sessenta centésimos por cento), em relação à Cofins.*

*§ 3º Na hipótese de importação, os créditos de que trata o caput correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação efetivamente pagos na importação dos produtos de que trata o art. 14.*

*§ 4º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º aplica-se inclusive no caso de industrialização por encomenda.*

*Art. 31. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração cumulativa, exceto a pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, poderá descontar créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição no mercado interno dos produtos de que trata o art. 14.*

*§ 1º Na hipótese de aquisição no mercado interno de que trata o caput, os créditos presumidos de que trata o caput correspondem aos valores informados na nota fiscal pelo vendedor, nos termos do art. 36.*

*§ 2º Na hipótese de aquisição dos produtos de que trata o caput de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os créditos presumidos serão calculados mediante a aplicação sobre o valor de aquisição constante do documento fiscal de percentual correspondente a:*

*I - 0,38% (trinta e oito centésimos por cento), em relação à Contribuição para o PIS/PASEP; e II - 1,60% (um inteiro e sessenta centésimos por cento), em relação à COFINS.*

*§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º aplica-se inclusive no caso de industrialização por encomenda.*

*Art. 32. Os créditos de que tratam os arts. 30 e 31 somente podem ser utilizados para desconto do valor da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devido pela pessoa jurídica.*

*(...)*

*Art. 34. Até 31 de dezembro de 2017, observado o disposto no art. 25, ficam reduzidas as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, nos termos do Anexo III desta Lei.*

24. Sobre o novo regime tributário definido na Lei nº 13.097, de 2015, foi publicada a Nota Técnica EFD-Contribuições nº 5, de 7 de maio de 2015, que dispõe sobre procedimentos a serem adotados pelos importadores e pessoas jurídicas que procedam à industrialização e comercialização de bebidas frias, nos termos da Lei nº 13.097, de 2015. A seguir, transcrevem-se trechos da referida Nota pertinentes ao caso em análise.

*Nota Técnica EFD-Contribuições nº 5, de 2015:*

*(...)*

*Considerando que o novo regime tributário definido pela Lei n.º 13.097, 2015 adota, como regra geral de tributação, alíquotas ad valorem específicas (CST = 02), aplicáveis às receitas de vendas tributadas no regime cumulativo ou não-cumulativo.*

(...)

*1. Os regimes de tributação para embalagens e bebidas frias previstos no art. 51 e 58-A a 58-V da Lei n.º 10.833/2003, respectivamente, foram revogados pelo art. 169 da Lei n.º 13.097/2015, só sendo validada a sua escrituração, bem como as correspondentes alíquotas listadas nas Tabelas 4.3.10 (CST = 02) e 4.3.11 (CST = 03), em relação aos fatos geradores ocorridos até 30 de abril de 2015.*

*2. Na escrituração dos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2015, os importadores e fabricantes de embalagens que eram tributados nos termos do art. 51 da Lei n.º 10.833/2003, sujeito ao regime monofásico das contribuições por unidade de medida (CST = 03) passam a ser tributado (sic) à alíquota básica (CST = 01), tendo em vista a revogação do art. 51 citado, pelo art. 169 da Lei n.º 13.097/2015.*

*3. Na escrituração dos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2015, os importadores e fabricantes de bebidas frias que eram tributados nos termos do art. 58-A a 58-V da Lei n.º 10.833/2003, sujeitos ao regime monofásico das contribuições (CST = 02 e 03) passam a ter:*

*3.1 – como regra geral de tributação, a aplicação das alíquotas previstas na **Tabela 4.3.10 - Produtos Sujeitos a Incidência Monofásica da Contribuição Social – Alíquotas Diferenciadas (CST 02 e 04), nos códigos 411 a 430**, incidentes sobre as receitas mensais de vendas, conforme o correspondente enquadramento descrito em cada código;*

*3.2 - como regra de valor mínimo a recolher, a aplicação das alíquotas previstas na **Tabela 4.3.11 - Produtos Sujeitos a Incidência Monofásica da Contribuição Social – Alíquotas por Unidade de Medida de Produto (CST 03 e 04), nos códigos 611 a 681**, incidentes sobre a quantidade vendida, conforme o correspondente enquadramento descrito em cada código. A tributação sobre valor mínimo (pauta mínima) a que se refere este item, (sic) só se aplica no caso das contribuições apuradas nos termos do item 3.1 acima, utilizando as alíquotas da Tabela 4.3.10, resulte em valor de contribuição menor que o calculado com base na Tabela 4.3.11.*

(...)

*5. As alíquotas básicas definidas no art. 25 da Lei n.º 13.097/2015 (arts. 17 e 20 do Decreto n.º 8.442/2015), não se aplicam para os fatos geradores ocorridos no período de 01.05.2015 a 31.12.2017, tendo em vista o benefício previsto no art. 34 da citada Lei, de redução de alíquotas. A aplicação das alíquotas definidas no art. 25 só irá vigorar em relação aos fatos geradores a ocorrer a partir de 01.01.2018.*

(...)

*11. Na escrituração de créditos básicos, por pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo, além das hipóteses de incidência e condições de creditamento previstos nas Leis n.º 10.637/02 (PIS/Pasep), n.º 10.833/03 (Cofins) e n.º 10.865/04*

---

*(importações), deve ser observado (sic) as disposições dos art. 29, 30 e 32 da Lei nº 13.097/2015. (grifou-se)*

25. Do exposto sobre o novo regime de tributação, vale destacar:
- 25.1. o novo regime de tributação para as bebidas frias aplica-se às receitas sujeitas ao regime cumulativo ou não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins;
- 25.2. as embalagens passaram a ser tributadas à alíquota básica, tendo em vista a revogação do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003;
- 25.3. as alíquotas básicas definidas no art. 25 da Lei nº 13.097, de 2015, só passarão a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2018, em razão do benefício previsto no art. 34 da citada lei;
- 25.4. a pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar créditos dessas contribuições em relação à aquisição no mercado interno ou à importação dos produtos relacionados o art. 14 da Lei nº 13.097, de 2015. No entanto, é vedado o desconto de créditos em relação aos produtos de que trata o art. 14 da Lei nº 13.097, de 2015, adquiridos para revenda por pessoa jurídica varejista (definida na forma do art.17 da citada lei) que aplicar a redução de alíquota estabelecida no art. 28 dessa mesma lei;
- 25.5. a pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração cumulativa, exceto a pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, poderá descontar créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição no mercado interno dos produtos de que trata o art. 14;
- 25.6. os créditos de que tratam os arts. 30 e 31 somente poderão ser utilizados para descontos do valor do PIS/Pasep e da Cofins devido pela pessoa jurídica.
26. Por conseguinte, os créditos calculados sobre a aquisição dos produtos relacionados no art. 14 da Lei nº 13.097, de 2015, não são passíveis de serem utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, por expressa determinação legal.

## **Conclusão**

27. Com base no exposto, conclui-se que:
- a) em regra, créditos líquidos e certos do sujeito passivo, relativos a tributos administrados pela RFB, não são compensáveis com tributos de sua responsabilidade, administrados por esse órgão, salvo quando haja um regime especial legalmente estabelecido que preveja essa concessão;
- b) saldos credores de PIS/Pasep e Cofins, apurados de conformidade com o art. 58-J, § 15, da Lei nº 10.833, de 2003, em vigor até 30 de abril de 2015, e acumulados em face da apuração de receitas para as quais o PIS/Pasep e a Cofins são quantificados a uma alíquota zero, não podem ser aproveitados para

compensar débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativo a tributos administrados pela RFB;

c) a Lei nº 13.097, de 2015, estabeleceu novo regime de tributação de PIS/Pasep e Cofins para os produtos do segmento de bebidas frias, revogando o regime anterior a partir de 1º de maio de 2015. Essa lei possibilitou à pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa de PIS/Pasep e Cofins o desconto de créditos em relação à aquisição no mercado interno ou à importação dos produtos relacionados em seu art. 14 e, possibilitou também à pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração cumulativa, exceto a pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, o desconto de créditos presumidos dessas contribuições em relação à aquisição no mercado interno dos referidos produtos;

d) é vedado o desconto de créditos em relação aos produtos de que trata o art. 14 da Lei nº 13.097, de 2015, adquiridos para revenda por pessoa jurídica varejista (definida na forma do art.17 da citada lei) que aplicar a redução de alíquota estabelecida no art. 28 dessa mesma lei;

e) os saldos credores de PIS/Pasep e Cofins relativos à aquisição no mercado interno ou à importação dos produtos relacionados no art. 14 da Lei nº 13.097, de 2015, somente podem ser utilizados para desconto do valor das respectivas contribuições devidas pela pessoa jurídica; não são passíveis de serem utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, por expressa determinação legal;

f) é inadmissível e, portanto, ineficaz a parte da consulta relativa aos demais questionamentos, conforme exposto no item 6, supra.

(assinado digitalmente)

MARCOS AURELIO LOPES OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da RFB

(assinado digitalmente)

KEYNES INÊS MARINHO ROBERT SUGAYA  
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

(assinado digitalmente)

ALDENIR BRAGA CHRISTO  
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit02

(assinado digitalmente)

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit07

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

(assinado digitalmente)  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotex

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-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  
Coordenador-Geral da Cosit