



Solução de Consulta nº 54 - Cosit

Data 25 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO.

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 6 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).

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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 13 DE JULHO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE JULHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, arts. 3º e 5º; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005; art.16; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº20.910, de 6 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).

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 Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 13 DE JULHO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE JULHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 6º; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005; art.16; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz o questionamento formulado de forma genérica, que não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir ou que denote a busca de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, I, II, XI e XIV.

Relatório

A pessoa jurídica, acima identificada, informando ser administradora de sistemas informatizados, dirige-se a este órgão buscando esclarecimentos acerca da apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2 Diz que o seu objeto social consiste em:

(i) administrar sistemas informatizados destinados à padronização e otimização das transferências de informações entre instituições que atuam e prestam serviços nos mercados financeiro e de capitais;

(ii) promover a utilização dos serviços e produtos disponíveis nos sistemas administrados pela companhia junto às instituições que atuam ou prestam serviços nos mercados financeiro e de capitais.

(iii) prestar serviços de distribuição de informações coletadas e/ou transferidas através dos sistemas administrados pela Companhia.

(iv) promover cursos e treinamentos para qualificar profissionais ao uso dos sistemas desenvolvidos ou administrados pela Companhia; e

(v) participar de outras sociedades, que tenham por objeto atividades compatíveis com o objeto da Companhia.

3 Em seguida, faz algumas considerações, afirmando que:

3.1 sua atividade econômica está diretamente ligada ao sistema por ela desenvolvido e administrado nos interesses das instituições acionistas - todas atuantes e prestadoras de serviços nos mercados financeiros e de capitais;

3.2 sua receita sujeita-se à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

3.3 o sistema objetiva a padronização da transferência e da conciliação das informações das empresas e o aumento da eficiência operacional e divide-se em dois módulos - apenas um deles encontra-se em funcionamento, o qual apresenta as finalidades de registrar entidades, registrar e alterar fundos e carteiras, controlar usuários, envio de informações, demonstrativo de tarifas etc.

3.4 precisa de suporte técnico e infraestrutura adequada para viabilizar e manter o funcionamento do sistema e, para isso, firmou os contratos de:

3.4.1 prestação de serviços e de consultoria e infraestrutura (faturados separadamente);

3.4.2 prestação de serviços de gerenciamento de sistema de redes;

3.4.3 locação de acessos de telecomunicações;

3.4.4 contrato de locação de bens móveis, como equipamentos e a prestação de serviços de instalação, desinstalação, manutenção e reparo de equipamentos.

4 Afirma ser tributada pelo lucro real e, conseqüentemente, sujeitar-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e, portanto, passível ao aproveitamento de créditos.

5 Acrescenta que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelo regime não cumulativo é o total das receitas, sendo autorizado o desconto de créditos calculados sobre insumos utilizados na prestação de serviços (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

6 Diz que a questão central da consulta consiste em esclarecer se as parcelas pagas em decorrência dos contratos firmados podem ser classificadas como insumos para fins de aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como a forma de reconhecimento dos créditos ainda não reconhecidos/aproveitados, respeitado o prazo prescricional.

7 Passa, então, a discorrer sobre a questão apresentada nos seguintes termos:

7.1 a controvérsia a respeito do conceito de insumos pode ser dividida sinteticamente em duas linhas de entendimento: a primeira, traça um paralelo com a não cumulatividade do IPI e ICMS, ou seja, só podem ser considerados insumos aqueles consumidos ao longo do processo produtivo; o segundo, traça um paralelo com a forma de apuração do IRPJ, que adota o critério da essencialidade para o desenvolvimento da atividade;

7.2 o Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu, em julgamento sob a sistemática dos recursos representativos de controvérsia, que *o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte;*

7.3 o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, no seu entendimento, limita o alcance da decisão proferida pelo STJ, por tratar da relevância e essencialidade com base no processo produtivo e não com base na atividade econômica como um todo.

8 Em relação aos créditos, entende ser possível o aproveitamento, seja pela interpretação do STJ, seja pela interpretação adotada no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, uma vez que são essenciais e relevantes para o sistema que desenvolve.

9 Afirma ser controversa, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a forma de operacionalização do disposto no art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que determina que *o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes*. Para fundamentar esse entendimento, argumenta o seguinte:

9.1 a lei em momento algum obriga o contribuinte a reconhecer o crédito na competência devida, bastando que seja respeitado o prazo prescricional de 5 anos; contudo a RFB exigia até o final de 2017 que o aproveitamento fosse precedido da retificação das declarações das respectivas competências e transcreve trechos da Solução de Consulta Cosit nº 416, de 8 de setembro de 2017;

9.2 reitera ser a matéria controversa por não existir previsão legal que exija a retificação e reproduz trecho de Decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que prevê a possibilidade de reconhecimento do crédito extemporâneo no período corrente sem a necessidade de retificação das declarações anteriores.

10 Por fim, indaga:

i) considerando os contratos acostados a esta Consulta, o objeto social da Consulente e as funcionalidades do Sistema Galgo, os valores pagos em decorrência destes (Docs. 7, 8, 9 e 10) podem ser considerados insumos para fins de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; e, Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II?

ii) para o cumprimento do disposto no §4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a Consulente poderá apurar créditos não prescritos (últimos 5 anos) e reconhecê-los no mês corrente para compensação em períodos futuros, tal como decidiu a 3ª Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar o caso controlado pelo Processo Administrativo nº (...)?

Fundamentos

11 Preliminarmente, assinale-se que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), é o instrumento de que se utiliza o sujeito passivo para dirimir dúvidas no que concerne à interpretação da legislação tributária, subordinando-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, regulamentados pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 2013.

12 Nesse contexto, a 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.

13 Os arts. 2º, 3º e 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, estabelecem respectivamente quem possui legitimidade para apresentar consulta, requisitos para sua apresentação e situações em que ela é ineficaz. Verifica-se que a consulta se refere a fato genérico (os contratos) e não descreve, completa e exatamente, a hipótese à qual se refere. Dessa forma, não se apresenta na petição uma descrição detalhada do seu objeto e a indicação das informações necessárias à elucidação da matéria, e sim um pedido de assessoramento jurídico ou contábil-fiscal.

14 Os mencionados dispositivos da IN RFB nº 1.396, de 2013, estatuem que:

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:

(...)

III - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e

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;

(...)

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexistência ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

(...)

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

15 No que se refere ao modo como a consulta deva ser redigida, o Parecer Normativo CST nº 342, de 7 de outubro de 1970 (Publicado no Diário Oficial da União de 22 de outubro de 1970), esclarece que:

*“(...) só produzirão efeitos as consultas em que a dúvida nela suscitada **seja exposta em termos precisos, de sorte a se poder situar com exatidão o seu objeto**, que há de ser, tanto quanto possível, restrito; para tanto, deverá ser dividida em tantas questões quantas soluções comporte.*

(...)

(...) as consultas formuladas em termos gerais, que não permitam a identificação segura das dúvidas do consulente, por falta de indicação do fato preciso cuja interpretação é motivo de incerteza quanto à norma legal aplicável ou quanto à forma de cumprir determinada norma legal – tais consultas não produzirão qualquer efeito, porque formuladas em desacordo com as normas estabelecidas.

Assim, não basta indicar um fato ocorrido e perguntar simplesmente qual a repercussão que o mesmo poderá ocasionar em confronto com toda legislação fiscal ou mesmo a de determinado imposto: é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente. Caso contrário, não deve a autoridade julgadora tomar conhecimento das consultas em questão”.

(Sem grifos no original)

16 Nesse mesmo sentido, de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972, art. 46, *caput*, e art. 52, I, VIII, e a IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 3º, § 2º, III, IV, e art. 18, II, XI, são pressupostos da consulta eficaz que o Consulente deva:

a) Previamente **analisar e identificar** os dispositivos específicos da legislação tributária ou aduaneira relativos ao objeto da dúvida;

b) **Demonstrar**, em cotejo com a hipótese a que se refere a consulta, os pontos dos dispositivos em que existam **lacunas, obscuridade, omissão, contradição**;

c) E **expor detalhadamente** o objeto da consulta. Como dispõe o Parecer Normativo CST nº 342, de 1970, “é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente” (Sem grifos no original).

17 Ainda que a questão formulada pela consulente pugne pela análise “dos contratos acostados a esta Consulta” para que seja esclarecido se os valores pagos à título de subcontratação de serviços podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cabe informar que o instituto da consulta não está no campo de aplicação do direito, mas da interpretação, conforme disciplina o art. 1º da IN RFB nº 1.396, de 2013¹. Assim, compete à consulente a análise de seu caso concreto e corretamente enquadrá-los à luz da legislação com base na orientação exposta na Solução de Consulta. Essa análise não se aplica ao processo de consulta por configurar assessoria jurídica ou contábil-fiscal.

18 Dessa forma, pelo exposto, é necessário **declarar a ineficácia do primeiro questionamento, conforme disciplina o art. 18, I, II, XI e XIV, da IN RFB nº 1.396, de 2013**. No entanto, no caso de surgir alguma dúvida mais específica sobre a interpretação da legislação, persiste o direito à consulente de formular nova consulta a esta Secretaria nos termos da IN RFB nº 1.396, de 2013.

19 Não obstante a ineficácia formal da primeira questão, apresentamos à consulente as seguintes informações necessárias à sua elucidação.

20 Discute-se a possibilidade de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com base no conceito de insumos a que se refere o art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sobre os valores pagos a prestadoras de serviços contratadas para fornecer suporte técnico e infraestrutura adequada para viabilizar e manter o funcionamento do sistema por ela desenvolvido e administrado.

21 As sistemáticas de apuração não cumulativas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foram instituídas pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente, sendo simétricas a maior parte das disposições dessas leis. A seguir, transcreve-se parte do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

(...)

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

¹ Art. 1º Esta Instrução Normativa trata dos processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

(...)

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

22 Essas disposições se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 2002.

23 Sobre a apuração de créditos com base na aquisição de insumos a que se referem os atos legais citados, deve-se atentar que por meio do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1221170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a E. Corte deu entendimento próprio ao conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Transcreve-se, a seguir, a ementa do mencionado acórdão:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames Documento: 82073880 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 24/04/2018 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (g.n.)

24 A decisão proferida pelo STJ tem efeito vinculante para esta RFB, em razão do disposto nos arts. 19 e 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota Explicativa correlata exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

25 Diante disso, tornou-se necessária a edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no D.O.U de 18/12/2018, para a correta aplicação dos critérios definidos pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de insumos. A seguir, transcrevem-se trechos do referido Parecer na parte pertinente à presente consulta.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

(...)

Fundamentos

I. ANÁLISE GERAL DO CONCEITO DEFINIDO NO JULGAMENTO DO RESP 1.221.170/PR 5.

5. Para a perfeita identificação do conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é necessária análise cuidadosa da demanda em discussão, dos votos exarados pelos Ministros e do acórdão proferido.

6. Nos autos do Resp 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens: “ 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)” (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão)

(...)

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

*Demarcadas tais premissas, tem-se que **o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.***

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

(...)

14. *Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

15. *Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.*

16. *Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.*

17. *Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.*

18. *Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas,*

seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

19. Prossequindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

(...)

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

(...)

27. *Ultimando a fixação de premissas, um ponto não abordado pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, mas que resulta claro do texto do inciso II do caput c/c § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e é importante para o entendimento do conceito em estudo é que **somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros (esforço bem-sucedido). Daí conclui-se não haver insumos permissivos de creditamento em atividades que não geram tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.***

II. ALGUMAS APLICAÇÕES ESPECÍFICAS DO CONCEITO DEFINIDO NO RESP 1.221.170/PR

(...)

3. INSUMO DO INSUMO

45. *Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).*

46. *Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.*

47. *Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.*

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. *Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.*

(...)

57. Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.

(...)

12. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS

153. Na atividade de prestação de serviços é recorrente que uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação.

154. Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”, neste caso por opção do prestador principal.

(...)

(g.n.)

26 Assim, conclui-se poder enquadrar-se como insumo, com base no critério da relevância, a subcontratação de parte de um serviço constante do objeto social da pessoa

jurídica contratante, possibilitando, portanto, a apuração de créditos nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

27 É importante destacar que, para a atividade de locação de equipamentos, o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, prevê expressamente a possibilidade de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, quando os equipamentos forem utilizados na atividade da empresa, afastando, assim, a aplicação da regra geral, conforme orienta o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, em seu item 168, "f".

28 Destarte, não obstante a ineficácia do primeiro questionamento, foram apresentados esclarecimentos quanto ao conceito de insumo à luz da recente decisão do STJ no Recurso Especial 1221170/PR. Com base na exposição acima, deverá examinar seus contratos para verificar se as atividades neles relacionadas podem ser consideradas insumos à luz da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ou se podem ser enquadradas no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

29 O segundo questionamento apresentado pela consulente diz respeito à possibilidade de reconhecimento de créditos extemporâneos e a respectiva compensação em períodos futuros.

30 Sobre o assunto, houve manifestação da Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, por meio da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 355, de 13 de julho de 2017, e da Solução de Divergência (SD) Cosit nº 1, de 21 de janeiro de 2019, as quais têm efeitos vinculantes no âmbito desta Secretaria, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013². Dessa forma, cabe adotar os entendimentos exarados nas citadas soluções de consulta, transcritas parcialmente a seguir:

SC COSIT Nº 355, DE 2017:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

(...)

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.

(...)

² Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

Fundamentos

(...)

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:

(...)

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.

.....

SD COSIT Nº 1, DE 2019:

Fundamentos

(...)

19. ***Pois bem, os primeiros créditos a que a legislação trouxe a possibilidade de serem aproveitados por meio de compensação ou de ressarcimento são os definidos no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003. São os créditos vinculados a operações de exportação de mercadorias, de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação:***

Lei nº 10.637, de 2002

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

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

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

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

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

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

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

Lei nº 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

20. Além dos supra mencionados créditos vinculados à exportação, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, prevê também a possibilidade de serem mantidos os créditos vinculados a vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. A forma de manutenção desses créditos, pela compensação e pelo ressarcimento, foi estabelecida pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005:

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 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. 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.

- 31 Das reproduções acima, cabe destacar o seguinte:
- 31.1 os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional de cinco anos, previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 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 (ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 2017);
- 31.2 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 (ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 2017);
- 31.3 as hipóteses de compensação com outros tributos ou ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins encontram-se taxativamente determinadas na legislação, como os casos nos quais os créditos decorrentes de custos, despesas e encargos encontram-se vinculados a operações de exportação (não incidência), nos termos do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, ou vinculados a vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, conforme art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005 (ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 1, DE 2019).
- 32 Assim, no caso de a subcontratação dos serviços prestados pela consultante ser considerada insumo, somente há que se falar em compensação com outros tributos ou ressarcimento dos créditos apurados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, caso haja previsão na legislação, como no caso de os serviços corresponderem a vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, ou estiverem vinculados a operações de exportação dos serviços, por força do art. 5º e do art. 6º, respectivamente, das citadas leis e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.
- 33 Em relação à necessidade ou não de retificar as declarações anteriores na hipótese de apropriação de extemporânea de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da

Cofins, cabe mencionar que a Solução de Consulta nº 355, de 2017, vinculante no âmbito desta Secretaria, por força do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, orienta que essa apropriação exige a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração das referidas contribuições.

34 Sobre a decisão apresentada pela consulente e proferida pelo Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), releva mencionar que às decisões prolatadas por esse órgão não se atribuem eficácia normativa, por não fazerem parte das normas complementares da legislação tributária, nos termos do art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Conclusão

35 Diante do exposto e com base na legislação citada, soluciona-se a presente consulta, informando-se à consulente o seguinte:

35.1 os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e 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 6 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 das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003);

35.2 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; e

35.3 é ineficaz o questionamento formulado de forma genérica, que não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir ou que denote a busca de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Assinado digitalmente

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

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

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