



# Receita Federal

Divisão de Tributação da 6ª RF

<b>PROCESSO</b>	XXXXX.XXXXXX/XXXX-XX
<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA</b>	6.020 – DISIT/SRRF06
<b>DATA</b>	9 de novembro de 2022
<b>INTERESSADO</b>	XXX
<b>CNPJ/CPF</b>	XX.XXX.XXX/XXXX-XX

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.**

## **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO E UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA. PRESCRIÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES.

O sistema de tributação concentrada não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos sujeitos à tributação concentrada passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração ao qual a pessoa jurídica encontra-se vinculada.

Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de produtos sujeitos à concentração tributária, que apure a Contribuição para o PIS/Pasep pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, é permitido o desconto de créditos de que tratam os demais incisos do art. 3º dessa mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep regularmente apurados e vinculados a vendas posteriores sujeitas à alíquota zero, mesmo no caso de produtos sujeitos à concentração tributária, são passíveis de compensação e de

ressarcimento, de acordo com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, c/c o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

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 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

A apropriação extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep exige, em contrapartida, a retificação da EFD-Contribuições e da DCTF referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da referida contribuição.

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 6, DE 13 DE JANEIRO DE 2020.**

**Dispositivos Legais:** Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, art. 11.

#### **Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO E UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA. PRESCRIÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES.

O sistema de tributação concentrada não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins. A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor do art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos sujeitos à tributação concentrada passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração ao qual a pessoa jurídica encontra-se vinculada.

Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de produtos sujeitos à concentração tributária, que apure a Cofins pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I, da Lei nº 10.833, de 2003, é permitido o desconto de créditos de que tratam os demais incisos do art. 3º dessa mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

Os créditos da Cofins regularmente apurados e vinculados a vendas posteriores sujeitas à alíquota zero, mesmo no caso de produtos sujeitos à concentração tributária, são passíveis de compensação e de ressarcimento, de acordo com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, c/c o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

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

1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

A apropriação extemporânea de créditos da Cofins exige, em contrapartida, a retificação da EFD-Contribuições e da DCTF referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da referida contribuição.

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 6, DE 13 DE JANEIRO DE 2020.**

**Dispositivos Legais:** Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, art. 11.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, e apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, com o seguinte teor:

(...)

### *I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO*

*O contribuinte supracitado vem através deste consultar, esclarecer sobre o aproveitamento de crédito pis e cofins, a empresa acima referida executa suas atividades de comércio varejista de combustíveis e lubrificantes em um espaço locado por uma pessoa jurídica. Segundo o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o valor do aluguel pago a pessoa jurídica poderá ser utilizado como base de cálculo para descontar o valor do pis e cofins apurados no mês. A dúvida em questão é se a empresa locatária do imóvel pode utilizar os credito não aproveitados dos alugueis pagos anteriormente de forma extemporânea. Se é devido a apropriação desse credito qual procedimento deve ser elaborado, ressaltando que o aproveitamento dos citados créditos de PIS/COFINS não irá alterar os débitos dos períodos apurados.*

### *II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL*

*Para corroborar com a questão temos o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 que trata sobre o aproveitamento do crédito.*

*Temos também a fundamentação conforme prevê o art. 3º, IV, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, do valor apurado das contribuições é possível aproveitar créditos em relação a "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa".*

### *III - QUESTIONAMENTOS*

*Diante das considerações acima expostas, o consulente apresenta os seguintes quesitos indagatórios para fins desta consulta:*

1) Qual período retroativo relativo ao aproveitamento de crédito PIS/COFINS (extemporâneo) que é permitido pela legislação no quesito de aproveitamento de créditos sobre alugueis pagos a outra pessoa jurídica, uma vez que a empresa não fez o aproveitamento do mesmo no período hábil?

2) Tendo a possibilidade do aproveitamento do crédito extemporâneo do PIS/COFINS as declarações relativas ao SPED CONTRIBUIÇÕES devem ser retificadas desde a competência do fato gerador?

3) A legislação permite, retificar apenas a última declaração referente ao SPED CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS e informar todo o crédito de forma extemporânea sem a necessidade de retificar os períodos/competência mais antigos?

4) Uma vez permitido o aproveitamento desses créditos quais declarações devem ser retificadas?

(...) (sic)

## FUNDAMENTOS

2. O objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

3. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

4. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

5. Na presente consulta, a interessada, que se dedica ao comércio varejista de combustíveis e lubrificantes (bens sujeitos à incidência concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins), indaga sobre a possibilidade de apropriar e utilizar extemporaneamente créditos da não cumulatividade das referidas contribuições, destacando as questões da prescrição e das repercussões dessa apropriação/utilização extemporânea nas suas obrigações acessórias, especialmente aquelas referentes ao “Sped-Contribuições” (sic).

6. Inicialmente, convém transcrever o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

### **Lei nº 10.637, de 2002**

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

*(...)*

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

*(...)*

**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:*

*(...)*

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

*(...)*

7. A matéria que é objeto da presente consulta foi examinada na Solução de Consulta Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 2020, cuja ementa foi publicada no DOU de 11 de fevereiro de 2020, e cujo inteiro teor encontra-se disponível no *site* da Receita Federal na internet ([www.rfb.gov.br](http://www.rfb.gov.br)).

8. Por conter o mesmo entendimento que a Solução de Consulta Cosit nº 6, de 2020, este ato está vinculado a ela, nos termos do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

9. A Solução de Consulta Cosit nº 6, de 2020, esclarece (destaques do original):

*(...)*

*9. A presente Solução de Consulta trata da possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da consulente, ao pagamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa e aos encargos de depreciação de edificações e benfeitorias, mesmo que os produtos comercializados estejam sujeitos à alíquota zero ou à incidência concentrada das contribuições.*

*10. A matéria questionada foi minuciosamente examinada na Solução de Consulta Cosit nº 218, de 6 de agosto de 2014, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de agosto de 2014, (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 IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.*

*11. Os trechos da Solução de Consulta Cosit nº 218, de 2014, relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITO.  
INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DERIVADOS DE PETRÓLEO.  
COMERCIANTE VAREJISTA.**

*O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.*

*Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, **a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel que apure a contribuição pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.***

*A receita da venda de gás natural veicular (GNV) não sofre incidência monofásica da contribuição. Sujeita-se às regras da cumulatividade ou da não cumulatividade aplicadas aos bens em geral, a depender do regime a que esteja submetida a pessoa jurídica. No caso de pessoa jurídica tributada em regime não cumulativo, as receitas de venda desse produto sofrem incidência da contribuição à alíquota de 1,65%, com a possibilidade de desconto dos créditos admitidos pela legislação.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, I e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. COMERCIANTE VAREJISTA.**

*O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que esteja vinculada a pessoa jurídica.*

*Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, **a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel***

*que apure a Cofins pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.833, de 2003, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.*

*A receita de venda de gás natural veicular (GNV) não sofre incidência monofásica da contribuição. Sujeita-se às regras da cumulatividade ou da não cumulatividade aplicadas aos bens em geral, a depender do regime a que esteja submetida a pessoa jurídica. No caso de pessoa jurídica tributada em regime não cumulativo, as receitas de venda desse produto sofrem incidência da contribuição à alíquota de 7,6%, com a possibilidade de desconto dos créditos admitidos pela legislação.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, I e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º. [sem grifo no original]*

(...)

#### **Fundamentos**

(...)

13 Definidos os bens comercializados pela consulente que se sujeitam à tributação monofásica (gasolina, exceto gasolina de aviação, e óleo diesel), torna-se oportuno esclarecer que essa forma de incidência não se confunde com os regimes de apuração cumulativa ou não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

13.1 Até o advento da Lei nº 10.865, de 2004, os produtos submetidos à tributação monofásica estavam excluídos da sistemática de apuração não cumulativa por determinação, respectivamente, do art. 1º, § 3º, IV, c/c art. 8º, VII, “a” da Lei nº 10.637, de 2002; e art. 1º, § 3º, IV, c/c art. 10, VII, “a” da Lei nº 10.833, de 2003. Assim, até aquele momento não havia que se falar em apuração de créditos calculados sobre despesas relacionadas à geração dessas receitas por terem natureza cumulativa.

13.2 Contudo, a partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica produtora com a venda de produtos monofásicos passou a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que esteja vinculada a pessoa jurídica. No caso da pessoa jurídica consulente, revendedora de produtos monofásicos, submetida ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, é possível a apuração de créditos em relação as hipóteses previstas na lei, exceto em relação àquela decorrente da aquisição de bens monofásicos para revenda.



14 *Em relação à possibilidade de desconto de créditos decorrentes da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, trazem as seguintes disposições acerca dos bens sujeitos à incidência monofásica:*

*“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).*

*§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*(...)*

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)” (grifou-se)*

15 *Em realidade, conforme deixa claro a própria consulente, o art. 3º, I, “b”, acima transcrito, veda de forma ampla a possibilidade de desconto de créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda quando sujeitos à incidência monofásica. Dentre esses, como já assentado, encontram-se aqueles comercializados pela consulente e constantes do inciso I do § 1º do art. 2º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.*

16 *Entretanto, deve-se ressaltar que a restrição à apuração de créditos conferida pela legislação em virtude de tributação monofásica diz respeito exclusivamente à possibilidade do desconto de que trata o inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Nenhuma vedação há no que se refere aos créditos previstos nos outros incisos do citado art. 3º, que seguem a regra geral, ou seja: permite-se a sua apuração quanto a custos, encargos ou despesas vinculados a receitas auferidas no regime não cumulativo dessas contribuições.*

17 *Cumprе frisar que essa permissão subsiste desde que, evidentemente, haja subsunção do fato incorrido pela pessoa jurídica, qualificado como ensejador do crédito, a alguma das hipóteses elencadas no art. 3º das Leis nº*



10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003; e desde que também não exista nenhuma vedação na legislação que seja impeditiva do desconto em uma dada operação específica.

(...)

23 Por fim, registra-se ainda que por dois momentos, sob a vigência de Medidas Provisórias, foi vedada a possibilidade da apuração de créditos por comerciantes atacadistas e varejistas de bens submetidas ao sistema monofásico, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas com a venda desses bens.

23.1 O primeiro deles se deu com a introdução dos parágrafos 14 e 22 ao artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, os quais foram incluídos pelos artigos 14 e 15 da Medida Provisória nº 413, de 2008. Entretanto, essas alterações não foram incorporadas quando da conversão da citada Medida Provisória na Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 (DOU de 24/06/2008). Como os artigos 14 e 15 da Medida Provisória nº 413, de 2008, só produziram efeitos a partir de 1º/5/2008 (conforme artigo 18, II da Medida Provisória nº 413, de 2008), tem-se que a vedação para a utilização de créditos relativamente aos demais custos, despesas e encargos vinculados à receita de revenda de produtos monofásicos vigorou apenas entre aquela data e 23/06/2008.

23.2 Por meio da Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008 (DOU de 16/12/2008), houve nova tentativa de vedação de desconto de créditos relativos aos demais custos, despesas e encargos vinculados à receita de venda de produtos monofásicos, conforme seus artigos 8º e 9º, com efeitos previstos a partir de 01/04/2009. Tal vedação, contudo, só vigorou até 4/6/2009, pois a Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009 (DOU de 5/6/2009), resultado da conversão da referida Medida Provisória, não contemplou em seu texto os §§ 15 e 23 do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, que haviam sido introduzidos, respectivamente, pelos artigos 8º e 9º da Medida Provisória nº 451, de 2008. [sem grifo no original]

12. Deve ainda ser lembrado que, no comerciante atacadista e varejista, as despesas passíveis de desconto de créditos (energia elétrica, aluguéis etc.) são, em regra, despesas comuns a todas as vendas deste comerciante. Desse modo, será necessária a separação dessas despesas, uma vez que podem ser compensados ou ressarcidos somente os créditos relativos a despesas vinculadas às vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada, que são tributadas à alíquota zero.

13. Para a separação desses créditos comuns que resultem em créditos vinculados a receitas de vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada e créditos vinculados a outras receitas, deve-se recorrer, por analogia, aos critérios estabelecidos nos §§ 7º e 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nos §§ 7º e 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quais sejam, os métodos de apropriação direta ou do rateio proporcional (com base na receita).

14. Relevante se faz ainda observar que não cabe o crédito relativo a bens e serviços utilizados como insumo por empresa que desenvolve atividade comercial, haja vista o crédito relativo a insumos refere-se somente a bens e serviços aplicados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos”.

15. Da mesma forma, descabe o crédito referente a máquinas e outros bens incorporados ao ativo imobilizado de empresas comerciais, uma vez que, para fazer jus a esse crédito, os bens devem ter como fim a “utilização na produção de bens ou na prestação de serviços”.

16. Quanto à apropriação extemporânea, compensação e atualização dos créditos decorrentes da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 355, de 13 de julho de 2017, publicada no DOU de 18 de julho de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

17. Os trechos da Solução de Consulta Cosit nº 355, de 2017, relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

*EMENTA. 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.*

*(...)*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*(...)*

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

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

*(...)*

*(...)*

#### **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).*

*18. Saliente-se que 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 IN RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012:*

***IN RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012***

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

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

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

*I - reduzir débitos de Contribuição:*

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

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

*c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e*

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

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

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

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

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

*19. 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.*

*20. 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 (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.*

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

***Lei nº 10.833, de 2003***

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

*(...)*

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

*(...)*

*VI - no art. 13 desta Lei.*

10. O exame dos excertos transcritos no item anterior revela que:

a) o sistema de tributação concentrada não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos sujeitos à tributação concentrada passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração ao qual a pessoa jurídica encontra-se vinculada;

b) assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de produtos sujeitos à concentração tributária, que apure a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é permitido o desconto de créditos de que tratam os demais incisos dos art. 3ºs dessas mesmas Leis, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos;

c) os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins regularmente apurados e vinculados a vendas posteriores sujeitas à alíquota zero, mesmo no caso de produtos sujeitos à concentração tributária, são passíveis de compensação e de ressarcimento, de acordo com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, c/c o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004;



d) os direitos creditórios referidos nos arts. 3ºs da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração; e

e) a apropriação extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige, em contrapartida, a retificação da EFD-Contribuições e da DCTF referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração dessas contribuições.

## CONCLUSÃO

11. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

a) o sistema de tributação concentrada não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos sujeitos à tributação concentrada passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração ao qual a pessoa jurídica encontra-se vinculada;

b) assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de produtos sujeitos à concentração tributária, que apure a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é permitido o desconto de créditos de que tratam os demais incisos dos art. 3ºs dessas mesmas Leis, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos;

c) os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins regularmente apurados e vinculados a vendas posteriores sujeitas à alíquota zero, mesmo no caso de produtos sujeitos à concentração tributária, são passíveis de compensação e de ressarcimento, de acordo com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, c/c o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004;

d) os direitos creditórios referidos nos arts. 3ºs da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração; e

e) a apropriação extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige, em contrapartida, a retificação da EFD-Contribuições e da DCTF referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração dessas contribuições.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente  
ADEMAR DE CASTRO NETO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

## **ORDEM DE INTIMAÇÃO**

Aprovo a presente Solução de Consulta. Declaro sua vinculada à na Solução de Consulta Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 2020, com base no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Publique-se na forma do art. 43 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

**HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06