



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO 00000.000000/0000-00

SOLUÇÃO DE CONSULTA 71 – COSIT

DATA 3 de abril de 2024

INTERESSADO CLICAR PARA INSERIR O NOME

CNPJ/CPF 00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

O saldo não utilizado de créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados sobre insumos da agroindústria de acordo com o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não é passível de ser objeto de compensação com outros tributos nem de pedido de ressarcimento, por falta de autorização legal.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 69 - COSIT, DE 23 DE JANEIRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 557, III, 560, 563, 564, 574, 575, 576-A, 576-B.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

O saldo não utilizado de créditos presumidos da Cofins calculados sobre insumos da agroindústria de acordo com o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não é passível de ser objeto de compensação com outros tributos nem de pedido de ressarcimento, por falta de autorização legal.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 69 - COSIT, DE 23 DE JANEIRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 557, III, 560, 563, 564, 574, 575, 576-A, 576-B.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. OVOS. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, são considerados subvenções para operação, integrando a receita da pessoa jurídica beneficiária para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Não havendo apropriação do crédito presumido pela pessoa jurídica, o respectivo valor não deverá ser computado na base de cálculo do IRPJ, por não haver auferimento de receita.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 299 - COSIT, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.023, de 1990, art. 2º; Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 557, III, 560, 563, 564, 574, 575, 576-A, 576-B; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. OVOS. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, são considerados subvenções para operação, integrando a receita da pessoa jurídica beneficiária para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Não havendo apropriação do crédito presumido pela pessoa jurídica, o respectivo valor não deverá ser computado na base de cálculo da CSLL, por não haver auferimento de receita.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 299 - COSIT, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.023, de 1990, art. 2º; Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 557, III, 560, 563, 564, 574, 575, 576-A, 576-B; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

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 RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, I, II, XI e XIV.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica, acima identificada, dirige-se a esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) para formular consulta acerca de dispositivos da legislação tributária sobre a apropriação extemporânea de créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da

Cofins, calculados sobre insumos da agroindústria, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Informa ser sociedade empresária, organizada sob a forma de sociedade anônima, cujo objeto social é a exploração de empresa avícola, a indústria e o comércio dos produtos dela resultantes, e transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos, e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional, bem como participação em outras sociedades como sócia ou acionista.

3. Em síntese, a exposição da requerente encontra-se descrita a seguir.

3.1 No ano-calendário de 2020, apurou o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e a CSLL no regime de tributação com base no lucro real e apurou a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins com base no regime não cumulativo.

3.2 Diz ter apurado, no ano calendário de 2020, por meio da retificação da Escrituração Fiscal Digital (EFD) Contribuições, crédito presumido das referidas contribuições relativo a insumos da agroindústria, previsto no art. 8º, § 3º, I, e § 10, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, que não haviam sido apropriados à época dos respectivos períodos de apuração.

3.3 Afirma ter transmitido, posteriormente, os Pedidos Eletrônicos de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso (PER/DCOMP), de acordo com planilha anexada à consulta.

3.4 Acrescenta que, no caso do leite **in natura** e derivados, esta RFB, por meio da Solução de Consulta nº 299 - Cosit, de 26 de agosto de 2019, atribuiu para os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a natureza jurídica de “subvenções para custeio ou operação”, isto é, “ingressos de recursos externos no patrimônio da pessoa jurídica beneficiária, sem que tenha assumido alguma dívida ou obrigação em contrapartida ao recebimento desse auxílio”.

3.5 Infere, então, que deveria adicionar os mencionados créditos extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurados no ano-calendário de 2020, no cômputo o lucro real para cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 53 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

3.6 Argumenta que a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no RESP 1.517.492/PR, assentou que os créditos presumidos do ICMS, independentemente de sua natureza jurídica – subvenção de custeio ou de investimento – não devem compor o lucro real.

3.7 Entende que, por coerência sistemática, deve ser aplicada a mesma razão de decidir do REsp 1.517.492/PR, de forma a excluir os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a insumos da agroindústria, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que esses créditos não constituem renda, nos termos do art. 43, I, do Código Tributário Nacional, tal como ocorre com os créditos presumidos do ICMS.

3.8 Surge, então, seu questionamento:

(i) A Consulente deve adicionar os créditos extemporâneos de PIS e COFINS, relativos a créditos presumidos de PIS e COFINS de insumos da agroindústria (Lei n. 10.925, de 23 de julho de 2004, Art. 8º, § 3º, I, e § 10º), que apurou no ano-calendário de 2020, para o cômputo do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSLL (CTN, Art. 43, I; EREsp 1.517.492/PR) ?

3.9 Continua sua exposição apresentando outra dúvida, no caso de a resposta ao seu questionamento ser afirmativa, a qual se refere ao momento em que deverá adicionar os créditos extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, relativos aos créditos presumidos sobre insumos da agroindústria, apurados no ano-calendário de 2020, para o cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

3.10 Alega que, com base no art. 301, § 3º, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018)¹, deveria adicionar os referidos créditos extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no ano-calendário de 2020. Explica que, por não ter apropriado os créditos presumidos sobre insumos da agroindústria nos respectivos períodos de apuração, aumentou os custos das matérias-primas, reduzindo o lucro real e a base de cálculo da CSLL. Diante disso, expressa o entendimento de que deveria adicionar os referidos créditos extemporâneos na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2020.

3.11 No entanto, defende o argumento de que os referidos créditos presumidos não são, a rigor, subsumíveis à definição do conceito jurídico de impostos recuperáveis por meio de créditos da escrita fiscal, consoante art. 301, § 3º, do RIR/2018, por não serem apurados conforme o regime não cumulativo das contribuições. Acrescenta que esse foi o entendimento firmado pela RFB na Solução de Consulta nº 69 – Cosit, de 23 de janeiro de 2017, que concluiu que o saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrente do acúmulo de créditos presumidos de insumos da agroindústria, não poderia ser compensado com débitos próprios relativos a outros tributos e contribuições, segundo art. 508, § 3º, II, da Instrução Normativa RFB nº 1.911², de 11 de novembro de 2019. Como reforço, faz referência ao Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 29 de março de 2007.

3.12 Entende que os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre insumos da agroindústria não correspondem, propriamente, ao valor de créditos apurados no regime não cumulativo das citadas contribuições. Além disso, não desconta os créditos presumidos para calcular a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, por estarem as respectivas alíquotas incidentes sobre a venda de ovo no mercado interno reduzidas a zero, nos termos da Lei

¹ Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração.

[...]

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição.
(grifou-se)

² Revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

nº 10.865, de 30 de abril de 204, art. 28, III, o que implica que os créditos extemporâneos deverão ser adicionados “apenas na(s) data(s) do(s) deferimento(s) do(s) pedido(s) de ressarcimento”.

3.13 Explica que os créditos extemporâneos, apurados em 2020, “constituem apenas um *ativo possível de eventos passados*, cujas certeza e liquidez serão reconhecidas pela RFB, no(s) despacho(s) decisório(s) que deferir(em) o(s) pedido(s) de ressarcimento. Nesse caso, <<a *receita que depende de evento futuro, de resultado incerto, deverá ser apropriada no exercício em que se tornar juridicamente disponível*>>, nos termos do Parecer Normativo CST 11, de 28 de janeiro de 1976”, segundo entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) proferido no Acórdão nº 121-000.178.

4. Por fim, apresenta seus questionamentos:

(i) A Consulente deve adicionar os créditos extemporâneos de PIS e COFINS, relativos a créditos presumidos de PIS e COFINS de insumos da agroindústria (Lei n. 10.925, de 23 de julho de 2004, Art. 8º, § 3º, I, e § 10º), que apurou no ano-calendário de 2020, para o cômputo do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSLL (CTN, Art. 43, I; EREsp 1.517.492/PR)?

(ii) Caso a resposta seja afirmativa, quando a Consulente deve adicionar os créditos extemporâneos de PIS e COFINS, relativos a créditos presumidos de PIS e COFINS de insumos da agroindústria (Lei n. 10.925, de 23 de julho de 2004, Art. 8º, § 3º, I, e § 10º), que apurou no ano-calendário de 2020, para o cômputo do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSLL (RIR/2018, Art. 301, § 3º; Solução de Consulta COSIT n. 69, de 23 de janeiro de 2017; IN RFB n. 1.911, de 11 de outubro de 2019, Art. 508, § 3º, II; CTN, Art. 43, I; Parecer Normativo CST 11, de 28 de janeiro de 1976)?

FUNDAMENTOS

5. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

6. No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre ele.

7. Assim, 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 do que foi relatado.

8. Por meio da presente consulta, a consulente pretende esclarecer se os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre insumos da agroindústria nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, utilizados na produção de ovos, apropriados extemporaneamente, devem ser computados na apuração do IRPJ e da CSLL.

9. O art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, estabelece a possibilidade de apuração de crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos seguintes termos:

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

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

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a: (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013)

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

10. Do texto acima, destaca-se que a pessoa jurídica produtora de mercadoria de origem animal ou vegetal, destinada à alimentação humana ou animal, pode apurar crédito presumido sobre insumos adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País que exerça atividade agropecuária, de pessoa física residente no País ou de cooperado pessoa física ou jurídica residente ou domiciliado no País.

11. Para melhor entender os fatos descritos na consulta, importa atentar que a consulente tem por objeto social a exploração de empresa avícola, a indústria e comércio dos produtos dela resultantes, além do transporte de carga e da participação em outras sociedades. Da mesma forma, deve-se atentar que os insumos adquiridos pela consulente são por ela destinados à produção de ovos para a venda no mercado interno, conforme a exposição apresentada.

12. No que se refere à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita auferida por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária na operação de venda de produtos agropecuários, etapa anterior à venda de ovos pela consulente, cabe reproduzir os arts. 560, 563 e 564 da Instrução normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022:

Art. 560. Observado o disposto no art. 563, fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita auferida por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária na operação de venda de produtos agropecuários a serem utilizados por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial como insumo na fabricação dos produtos destinados à alimentação humana ou animal classificados na Tipi (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, caput, e art. 9º, inciso III, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 29; Lei nº 12.058, de 2009, art. 37; Lei nº 12.350, de 2010, arts. 54, inciso II, e 57, com redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011, art. 13; Lei nº 12.599, de 2012, art. 7º, parágrafo único; Lei nº 12.839, de 2013, art. 2º, e Lei nº 12.865, de 2013, art. 30):

(...)

III - no Capítulo 4 (leite, laticínios, ovos, mel), exceto o código 0405.10.00;

(...)

Art. 563. A suspensão de que tratam os arts. 558 a 561 aplica-se somente na hipótese de o adquirente, cumulativamente (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, § 1º, e art. 9º, incisos I a III, e § 1º):

I - apurar o IRPJ com base no lucro real; e

II - utilizar o produto vendido para ele com suspensão como insumo na fabricação dos produtos de que tratam os arts. 560 e 561.

§ 1º Verificadas as condições previstas neste artigo e nos arts. 558 a 561, conforme o caso, a aplicação da suspensão prevista nesses artigos é obrigatória (Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º, 9º e 15).

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins", com especificação do dispositivo legal correspondente (Lei nº 10.925, de 2004, art. 9º, § 2º, e art. 15, § 3º, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 29).

§ 3º Fica vedada a suspensão prevista no caput quando a aquisição for destinada à revenda (Lei nº 10.925, de 2004, art. 9º, § 2º, e art. 15, § 3º, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 29).

§ 4º No caso de algum produto utilizado como insumo à produção nos termos dos arts. 558 a 561 também ser objeto de redução a 0% (zero por cento) das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas vendas efetuadas à pessoa jurídica de que trata o caput prevalecerá o regime de suspensão.

Art. 564. É vedado às pessoas jurídicas, inclusive às cooperativas, submetidas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o aproveitamento de créditos vinculados às receitas das vendas efetuadas com suspensão de que tratam os arts. 558 a 561 (Lei nº 10.925, de 2004, art. 9º, § 2º, e art. 15, § 4º, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 29).

13. Do texto normativo acima, observa-se que:

13.1 a venda de produtos agropecuários, por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, será realizada com suspensão da incidência das contribuições, quando forem utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, incluindo-se a fabricação dos produtos do Capítulo 4 da TIPI, entre eles ovos, produto a que se refere a consulente em sua exposição;

13.2 entre os requisitos para a aquisição dos produtos com suspensão, relacionados no caput do art. 560 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, encontra-se o exercício da atividade agroindustrial pela adquirente nos termos do art. 557, III, da citada Instrução Normativa.

14. O art. 557, III, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, esclarece o seguinte sobre atividade agroindustrial:

Art. 557. Para efeito do disposto neste Livro, entendem-se por (Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 2º, com redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995, art. 17):

(...)

III - atividade agroindustrial, a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas nos arts. 560 e 561.

15. Assim, a consulente somente poderá adquirir os insumos com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na hipótese de exercer atividade agroindustrial. Em seu objeto social, consta ser a consulente empresa avícola, que industrializa e comercializa os produtos resultantes de sua atividade, dentre eles ovos (previstos no inciso III do art. 560 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022), o que, em tese, a caracteriza como agroindústria.

16. Assim, na hipótese de ser a consulente uma agroindústria, torna-se possível a aquisição dos insumos relacionados no art. 560 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

17. Sobre a apuração de crédito presumido na aquisição de produtos agropecuários, cabe, para a presente análise, reproduzir o art. 574 e 575 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022:

Art. 574. As pessoas jurídicas que exerçam atividade agroindustrial, inclusive as sociedades cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração, créditos presumidos calculados sobre o valor de aquisição dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação dos produtos relacionados nos arts. 560 e 561 (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 4º, e art. 15, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 29; Lei nº 12.058, de 2009, art. 37; Lei nº 12.350, de 2010, art. 57; e Lei nº 12.599, de 2012, art. 7º).

§ 1º O desconto do crédito presumido de que trata o caput aplica-se somente nas aquisições ou recebimentos de produtos agropecuários efetuados de (Lei nº

10.925, de 2004, art. 8º, caput e § 1º; com redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013, art. 33, e art. 15, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 29):

I - pessoa física residente no País;

II - cooperado pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no País;

III - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 1801.00.00, todos da Tipi;

IV - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

V - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

§ 2º Para fins de desconto do crédito presumido de que trata o caput, as aquisições de produtos agropecuários de pessoa jurídica domiciliada no País deverão ser feitas com suspensão do pagamento das contribuições, nos termos dos arts. 558 a 561 (Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15).

§ 3º As aquisições previstas no caput não dão direito à apuração de créditos na forma prevista no inciso I do art. 175 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 2º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 4º Aplica-se o disposto neste artigo também em relação às mercadorias relacionadas no caput quando, produzidas pela própria pessoa jurídica ou sociedade cooperativa, forem por ela utilizadas como insumo na produção de outras mercadorias (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 4º, e art. 15, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

§ 5º O direito ao crédito presumido de que trata o caput aplica-se somente aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, § 2º, e art. 15, § 1º).

(...)

Seção II

Da Apuração do Crédito Presumido

Art. 575. O montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 574 será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos produtos agropecuários utilizados como insumos, dos seguintes percentuais (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 4º, e art. 15, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004; Lei nº 12.058, de 2009, art. 37; Lei nº 12.350, de 2010, art. 57; Lei nº 12.599, de 2012, art. 6º; e Lei nº 12.839, de 2013, art. 2º):

I - 0,99% (noventa e nove centésimos por cento) e 4,56% (quatro inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), respectivamente, em relação (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, § 3º, inciso I, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 4º; Lei nº 12.058, de 2009, art. 37; Lei nº 12.350, de 2010, art. 57; e Lei nº 12.839, de 2013, art. 2º):

a) aos produtos de origem animal classificados no Capítulo 2, exceto os códigos 02.01, 02.02, 02.03, 02.04, 0206.10.00, 0206.21, 0206.29, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da Tipi; b) aos produtos de origem animal classificados no Capítulos 3, exceto as posições 03.02, 03.03, 03.04, da Tipi, e os produtos vivos desse Capítulo, e no Capítulo 4, exceto o código 0405.10.00, da Tipi, e o leite in natura;

(...)

§ 1º Para efeito de interpretação do inciso I do caput, o direito ao crédito nos percentuais ali previstos abrange todos os insumos utilizados nos produtos nele referidos (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, § 10, com redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013, art. 33).

§ 2º Para efeito do cálculo do crédito presumido a que se refere o caput, o custo de aquisição, por espécie de bem, não poderá ser superior ao valor de mercado (Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º, § 5º; e 15, § 5º).

§ 3º Para fins do cálculo do crédito presumido de que trata o caput, o valor das aquisições será o constante do documento fiscal, observado o disposto no § 4º (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, § 5º, e art. 15, § 5º).

18. Do exposto até aqui, ressaltam-se alguns requisitos para a apuração do crédito presumido, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e do art. 574 e seguintes da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022:

18.1 o produto agropecuário deve ser adquirido de pessoa física, cooperado pessoa física, cerealista, pessoa jurídica que exercer atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária, todos residentes ou domiciliados no País;

18.2 a pessoa jurídica adquirente deve exercer atividade agroindustrial (fabricação de mercadorias de origem animal ou vegetal especificadas e destinadas à alimentação humana ou animal classificadas nos códigos da NCM relacionados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004);

18.3 quando o produto for adquirido de pessoa jurídica, a venda deve ocorrer com suspensão das contribuições e devem ser atendidos os demais requisitos exigidos na legislação, tais como a natureza da atividade do vendedor (agropecuária) e o registro da suspensão na nota fiscal de venda;

19. Sobre o aproveitamento do crédito presumido no caso de insumos de agroindústria (inclusive no caso de insumos para ovos), cabe destacar que, por ausência de autorização legal, o valor do saldo de créditos presumidos acumulados não poderá ser objeto de compensação com

outros tributos ou de pedido de ressarcimento, conforme entendimento da Solução de Consulta nº 69³ – Cosit, de 23 de janeiro de 2017.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido apurado na forma do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, somente pode ser utilizado para dedução do valor da Contribuição para o PIS/Pasep apurado no regime de apuração não cumulativa.

Não são aplicáveis ao crédito presumido apurado na forma dos arts. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, as permissões de utilização para compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro constantes, entre outros, do inciso II do § 1º e § 2º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, do inciso II do § 1º e § 2º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, e do art. 56-A da Lei nº 12.350, de 2010.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, arts. 3º e 5º; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 10.925, de 2009, arts. 8º e 9º; Lei nº 12.350, de 2010, arts. 54 a 57; Medida Provisória nº 517, de 2010, art. 9º; Lei nº 12.431, de 2011, art. 10; Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, arts. 5º e 8º; Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 16 de maio de 2011, art. 18; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, arts. 31, I, e 54, I; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 2005, arts. 1º e 2º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido apurado na forma do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, somente pode ser utilizado para dedução do valor da Cofins apurado no regime de apuração não cumulativa.

Não são aplicáveis ao crédito presumido apurado na forma dos arts. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, as permissões de utilização para compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro constantes, entre outros, do inciso II do § 1º e § 2º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, do inciso II do § 1º e § 2º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, e do art. 56-A da Lei nº 12.350, de 2010.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º e 5º; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 10.925, de 2009, arts. 8º e 9º; Lei nº 12.350, de 2010, arts. 54 a 57;

³ Após a edição da Solução de Consulta Cosit nº 69, de 2017, o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, foi alterado, com a inclusão do § 11, que permitiu a compensação/ressarcimento relativo aos produtos classificados no código 11.01 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), ou seja, trigo e mistura de trigo com centeio.

Medida Provisória nº 517, de 2010, art. 9º; Lei nº 12.431, de 2011, art. 10; Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, arts. 5º e 8º; Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 16 de maio de 2011, art. 18; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, arts. 31, I, e 54, I; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 2005, arts. 1º e 2º.

20. Em sua exposição, a consulente afirma não descontar os créditos presumidos para calcular a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, por estarem as respectivas alíquotas incidentes sobre a venda de ovo (classificado na posição 04.07 da Tipi) no mercado interno reduzidas a zero. Entende, assim, que deverá adicionar os créditos presumidos, calculados sobre insumos da agroindústria extemporaneamente, apenas quando do deferimento dos referidos pedidos de ressarcimentos, que informa já ter transmitido.

21. Deve-se, assim, esclarecer à consulente que os créditos presumidos calculados sobre insumos da agroindústria, com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, para serem utilizados na produção de ovos, não são passíveis de serem objeto de compensação com outros tributos nem de pedido de ressarcimento, por falta de autorização legal.

22. Passa-se, assim, a analisar a primeira questão formulada pela interessada, por meio da qual pretende saber se os créditos presumidos calculados sobre insumos da agroindústria devem compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL.

23. O crédito presumido, caso seja passível de utilização, é um direito para o qual não se exige contrapartida, dívida ou obrigação, caracteriza-se como uma subvenção, tal como define o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, publicado no Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 1979, do qual se extraem os seguintes trechos:

“2.4 (...) A Ciência Contábil, por exemplo, tem condições de nos oferecer um conceito que possa abrigar toda a extensão atribuída às SUBVENÇÕES pelo texto legal, sob o ângulo da modificação produzida no patrimônio da empresa beneficiária. É o que fez o Parecer Normativo CST nº 142/73, ao incluir as SUBVENÇÕES como integrantes de recursos públicos ou privados não exigíveis. É esta uma caracterização, sem dúvida nenhuma, de natureza técnico-contábil. O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável. Se preferirmos, contudo, um conceito jurídico, eis o que diz DE PLÁCIDO E SILVA, em seu Vocabulário Jurídico: "Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto." Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor.

2.5 (...) *SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO* ou *SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO* são expressões sinônimas. *SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO* é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. *SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO* é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais

(...)

2.11. *Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 02/78 (DOU 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTOS seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77.*

(...)

2.14. *Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional;”*

(grifos não constam do original)

24. Diante disso, pode-se inferir que o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em análise, cuja apropriação se realiza sem a exigência de qualquer contrapartida por parte da pessoa jurídica beneficiária (seja uma dívida ou uma obrigação), configura-se como uma subvenção para operação, destinada a auxiliar a pessoa jurídica beneficiária na realização de suas operações, integrando, portanto, a receita da pessoa jurídica para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

25. Esse também o entendimento da Solução de Consulta nº 299 - Cosit, de 26 de dezembro de 2018, a qual, não obstante, tratar de créditos presumidos calculados sobre a aquisição de leite in natura, analisou genericamente a questão relacionada à subvenção e à inclusão do respectivo valor nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A seguir, transcreve-se a ementa da Solução de Consulta nº 299 - Cosit, de 2018, na parte de interesse para o caso em exame.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LEITE IN NATURA E DERIVADOS. CRÉDITOS PRESUMIDOS. SUBVENÇÃO. RECEITA. FATO GERADOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

Os créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, são considerados subvenções para operação, integrando a receita da pessoa jurídica beneficiária para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

A aquisição da disponibilidade jurídica dos créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e consequente ocorrência do fato gerador do IRPJ, ocorrerá na data em que a pessoa jurídica beneficiária obtiver o direito de transmitir o pedido de ressarcimento ou de compensação.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966, art. 43; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 373; Parecer Normativo CST nº 112, de 1979; Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1), de 2010.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

EMENTA: LEITE IN NATURA E DERIVADOS. CRÉDITOS PRESUMIDOS. SUBVENÇÃO. RECEITA. FATO GERADOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

Os créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, são considerados subvenções para operação, integrando a receita da pessoa jurídica beneficiária para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

A aquisição da disponibilidade jurídica dos créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e consequente ocorrência do fato gerador da CSLL, ocorrerá na data em que a pessoa jurídica beneficiária obtiver o direito de transmitir o pedido de ressarcimento ou de compensação.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Parecer Normativo CST nº 112, de 1979; Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1), de 2010.

26. No caso concreto em exame, não há como o saldo acumulado de créditos presumidos ser ressarcido ou compensado pela consulente, por falta de previsão na legislação.
27. Portanto, o valor desse saldo não deve ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e CSLL, por não haver auferimento de receita, que só ocorreria na data em que a pessoa jurídica beneficiária obtivesse o direito de transmitir o pedido de ressarcimento ou de compensação.
28. Fica, assim, respondida a primeira questão e prejudicada a análise da segunda questão formulada pela consulente, que trata do momento em que o valor do crédito presumido calculado extemporaneamente deve ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

CONCLUSÃO

29. Diante do exposto e com base na legislação citada, soluciona-se a presente consulta e informa-se à consulente que:

29.1 os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, são considerados subvenções para operação, integrando a receita da pessoa jurídica beneficiária para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

29.2 o saldo não utilizado de créditos presumidos calculados sobre insumos da agroindústria de acordo com o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não é passível de ser objeto de compensação com outros tributos nem de pedido de ressarcimento, por falta de autorização legal;

29.3 não havendo apropriação do crédito presumido pela pessoa jurídica, o respectivo valor não deverá ser computado nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, por não haver auferimento de receita.

Assinatura digital

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

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir e ao Coordenador da Cotri.

Assinatura digital

VINÍCIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

Assinatura digital

ANELISE FAUCZ KLETEMBERG
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Assinatura digital

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 69, de 2017, e à Solução de Consulta Cosit nº 299, de 2018. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação