



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

119 – COSIT

DATA

2 de maio de 2024

INTERESSADO

CLICAR PARA INSERIR O NOME

CNPJ/CPF

00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

APURAÇÃO. REGIMES MÚLTIPLOS. VALOR APURADO EM UM REGIME. DESCONTO DO EXCESSO DE RETENÇÃO APURADO NO MESMO PERÍODO EM OUTRO REGIME. POSSIBILIDADE.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, a pessoa jurídica sujeita, simultaneamente, à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre uma parcela de suas receitas e à apuração não cumulativa da mesma contribuição incidente sobre o restante de suas receitas pode, em determinado período de apuração, deduzir do montante apurado no regime cumulativo o excesso de retenção da referida contribuição verificado no regime não cumulativo, ou vice-versa.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 121, DE 26 DE MARÇO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 30, 31, 32, 34 e 36; Lei nº 9.430, de 1996, art. 64; Decreto nº 6.662, de 2008, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, art. 29; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 110.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

APURAÇÃO. REGIMES MÚLTIPLOS. VALOR APURADO EM UM REGIME. DESCONTO DO EXCESSO DE RETENÇÃO APURADO NO MESMO PERÍODO EM OUTRO REGIME. POSSIBILIDADE.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, a pessoa jurídica sujeita, simultaneamente, à apuração cumulativa da Cofins incidente sobre uma parcela de suas receitas e à apuração não cumulativa da mesma contribuição incidente sobre o restante de suas receitas pode, em determinado período de apuração, deduzir do montante apurado no

regime cumulativo o excesso de retenção da referida contribuição verificado no regime não cumulativo, ou vice-versa.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 121, DE 26 DE MARÇO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 30, 31, 32, 34 e 36; Lei nº 9.430, de 1996, art. 64; Decreto nº 6.662, de 2008, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, art. 29; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 110.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal apresentada, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, pela pessoa jurídica de direito privado acima identificada, que informa ter como principal atividade a prestação de serviços de telecomunicações.

2. A consultante afirma que, em razão da natureza de suas atividades, parte de suas receitas está sujeita à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), enquanto outra parte está sujeita à apuração não cumulativa das referidas contribuições.

3. Esclarece que, em atenção ao disposto na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, realiza, de maneira geral, a apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de forma segregada e exclusiva em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas à apuração não cumulativa das mencionadas contribuições.

4. Relata que, nos meses de novembro e dezembro de 2021, a apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins realizada por ela deu origem a um resultado em que a Fazenda Nacional figura como sua credora, enquanto a apuração cumulativa das mesmas contribuições deu origem a um resultado em que a Fazenda Nacional figura como sua devedora, em decorrência de excesso de retenções verificado durante o período em questão.

5. Observa que o art. 1º do Decreto nº 6.662, de 25 de novembro de 2008, que regulamenta a restituição ou a compensação de valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, *“é claro em autorizar a dedução dos valores retidos na fonte dos valores a pagar das respectivas contribuições. Ou seja, o normativo não faz qualquer menção ou distinção entre os regimes de apuração - cumulativo x não-cumulativo -, deixando a dedução livre dentro de cada espécie tributária”*. Confira-se:

Art. 1º Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de

apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria.

*§ 1º Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o **caput** quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.*

§ 2º Para efeito da determinação do excesso de que trata o § 1º, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados naquele mês.

*§ 3º A restituição poderá ser requerida à Secretaria da Receita Federal do Brasil a partir do mês subsequente àquele em que ficar caracterizada a impossibilidade de dedução de que trata o **caput**.*

6. Isso, posto, expõe seu entendimento sobre a matéria e questiona:

a. A (...) [consulente] entende ser possível deduzir os créditos de PIS/Pasep e Cofins acumulados por retenção no regime cumulativo dos valores a recolher da respectiva contribuição consolidados no regime não-cumulativo, ou vice-versa, ainda que apurados em regime distinto. Está correto o entendimento?

b. Caso o entendimento anterior não esteja correto, é possível, no mês subsequente àquele em que ficar caracterizada a impossibilidade de dedução, a utilização dos créditos de retenção de PIS/Pasep e Cofins acumulados no regime de apuração cumulativo serem utilizados para a compensação de valores a recolher provenientes da apuração do PIS/Pasep e Cofins no regime não-cumulativo?

c. Caso a resposta ao questionamento anterior seja positiva, neste caso, é possível compensar valores de PIS/Pasep e Cofins entre as duas contribuições, ou seja, valores retidos de PIS/Pasep com débitos de Cofins?

d. Ainda sendo positiva a resposta ao questionamento "b", a compensação poderá ser feita diretamente na EFD Contribuições, seguida pela apresentação de Declaração de Compensação?

7. É o relatório.

FUNDAMENTOS

8. Preliminarmente, destaca-se que o objetivo 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.

9. 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.

10. 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, ela se aplica.

11. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade da consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

12. Ademais, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser a consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

13. Nesse arcabouço normativo, verifica-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser apreciada.

14. Na presente consulta, após mencionar a hipótese de multiplicidade de regimes de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (situação em que a pessoa jurídica está sujeita, simultaneamente, à apuração cumulativa das referidas contribuições incidentes sobre uma parcela de suas receitas e à apuração não cumulativa das mesmas contribuições incidentes sobre o restante de suas receitas), a interessada indaga se, nessa situação, é possível deduzir, do montante devido à Fazenda Nacional apurado em um regime, o excesso de retenção da respectiva contribuição verificado no outro regime, no mesmo período de apuração. Subsidiariamente, a consulente apresenta três perguntas adicionais sobre a compensação das contribuições em questão.

15. Embora a interessada não tenha informado, presume-se que as retenções da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins mencionadas em sua consulta tenham como base legal algum dos seguintes dispositivos:

a) art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe:

Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

(...)

§ 3º O valor do imposto e das contribuições sociais retido será considerado como antecipação do que for devido pela contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições.

(...)

b) arts. 30, 31, 32, 34 e 36 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que dispõem:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:

I - associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos; II - sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas; III - fundações de direito privado; ou IV - condomínios edilícios.

*§ 2º Não estão obrigadas a efetuar a retenção a que se refere o **caput** as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES.*

*§ 3º As retenções de que trata o **caput** serão efetuadas sem prejuízo da retenção do imposto de renda na fonte das pessoas jurídicas sujeitas a alíquotas específicas previstas na legislação do imposto de renda.*

§ 4º (Vide Medida Provisória nº 232, 2004)

Art. 31. O valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente.

§ 1º As alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento) aplicam-se inclusive na hipótese de a prestadora do serviço enquadrar-se no regime de não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 2º No caso de pessoa jurídica beneficiária de isenção, na forma da legislação específica, de uma ou mais das contribuições de que trata este artigo, a retenção dar-se-á mediante a aplicação da alíquota específica correspondente às contribuições não alcançadas pela isenção.

§ 3º Fica dispensada a retenção de valor igual ou inferior a R\$ 10,00 (dez reais), exceto na hipótese de Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF eletrônico efetuado por meio do Siafi. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

Art. 32. A retenção de que trata o art. 30 não será exigida na hipótese de pagamentos efetuados a:

I - cooperativas, relativamente à CSLL; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - empresas estrangeiras de transporte de valores; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES.

Parágrafo único. A retenção da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP não será exigida, cabendo, somente, a retenção da CSLL nos pagamentos:

I - a título de transporte internacional de valores efetuados por empresa nacional; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - aos estaleiros navais brasileiros nas atividades de conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997.

(...)

Art. 34. Ficam obrigadas a efetuar as retenções na fonte do imposto de renda, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, a que se refere o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as seguintes entidades da administração pública federal:

I - empresas públicas; II - sociedades de economia mista; e III - demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.

*Parágrafo único. A retenção a que se refere o **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de pagamentos relativos à aquisição de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

I - petróleo, gasolina, gás natural, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo, querosene de aviação e demais derivados de petróleo e gás natural; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II - álcool, biodiesel e demais biocombustíveis. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

Art. 36. Os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições.

16. Esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) examinou questão semelhante à primeira pergunta da interessada na Solução de Consulta Cosit nº 121, de 26 de março de 2019, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 29 de março de 2019, e cujo inteiro teor encontra-se disponível no *site* da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br).

16.1 Anote-se que a consulente da Solução de Consulta Cosit nº 121, de 2019, é pessoa jurídica que tem como atividade o transporte dutoviário e que indaga sobre determinada hipótese de utilização de saldos de retenção na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ao passo que a consulente da presente solução de consulta é pessoa jurídica de que informa ter como principal atividade a prestação de serviços de telecomunicações e que indaga sobre a possibilidade de utilização dos referidos créditos em outra circunstâncias.

16.2 Apesar dessas duas soluções de consulta não tratarem exatamente das mesmas matérias, tratam de matérias afins, de forma que o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 121, de 2019, é útil para elucidar a presente consulta.

16.3 Por adotar o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 121, de 2019, a presente solução de consulta está parcialmente vinculada ao referido ato, nos termos do inciso I do art. 33 c/c o art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

17. A referida Solução de Consulta Cosit nº 121, de 2019, esclarece:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS PAGAMENTOS EFETUADOS NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL. RETENÇÃO NA FONTE. SALDO EXCEDENTE.

Os valores retidos na fonte a título de Cofins somente poderão ser deduzidos pelo contribuinte com o que for por ele devido em relação à mesma espécie de contribuição e no mês de apuração a que se refere a retenção.

Os valores retidos na fonte a título de Cofins em um dado mês, que excederem ao valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês de apuração, poderão ser objeto de pedido de restituição, ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB.

Por falta de previsão legal, é vedada a dedução direta do saldo excedente das retenções na fonte sofridas em um mês, dos valores a pagar da Cofins que sejam apurados pelo contribuinte em meses subsequentes.

Ocorrendo essa hipótese, só lhe restará requerer a restituição ou proceder à compensação, na forma dos §§ 3º e 4º do artigo 24 da IN RFB nº 1.717, de 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 64; Lei nº 10.833, de 2003, art. 34; Lei nº 11.727, de 2008, art. 5º; Decreto nº 6.662, de 2008; IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 9º; IN RFB nº 1.717, de 2017, art. 24

(...)

Fundamentos

(...)

16. *Feitas essas considerações passa-se ao exame do caso concreto, no qual, em síntese, o contribuinte pretende ter reconhecido o direito de utilizar o **saldo acumulado de retenções na fonte** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins efetuadas por empresa de economia mista quando dos pagamentos a ele realizados a título de locação de equipamentos para o desconto dos valores devidos das respectivas contribuições **em períodos posteriores**.*

17. *Cumpre mencionar que após a protocolização do processo, em 22/06/2017, a IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, citada pelo consulente, foi revogada pela IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, sem, contudo, haver alteração do tratamento dado por ambos os normativos aos valores da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins retidos na fonte.*

18. *A obrigatoriedade de retenção na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos pagamentos efetuados pelas sociedades de economia mista a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, encontra sua fundamentação legal no artigo 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 c/c os artigos 34, inciso II, 36 e 93, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a seguir transcritos:*

Lei nº 9.430, de 1996

Arrecadação de Tributos e Contribuições

Retenção de Tributos e Contribuições

Art.64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 1º A obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento.

§ 2º O valor retido, correspondente a cada tributo ou contribuição, será levado a crédito da respectiva conta de receita da União.

§ 3º O valor do imposto e das contribuições sociais retido será considerado como antecipação do que for devido pela contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições.

§ 4º O valor retido correspondente ao imposto de renda e a cada contribuição social somente poderá ser compensado com o que for devido em relação à mesma espécie de imposto ou contribuição.

(...)

§ 7º O valor da contribuição para a seguridade social - COFINS, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.

§ 8º O valor da contribuição para o PIS/PASEP, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.

§ 9º Até 31 de dezembro de 2022, fica dispensada a retenção dos tributos na fonte de que trata o **caput** sobre os pagamentos efetuados por órgãos ou entidades da administração pública federal, mediante a utilização do Cartão de Pagamento do Governo Federal - CPGF, no caso de compra de passagens aéreas diretamente das companhias aéreas prestadoras de serviços de transporte aéreo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 822, de 2018)

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 34. Ficam obrigadas a efetuar as retenções na fonte do imposto de renda, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, a que se refere o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as seguintes entidades da administração pública federal:

I - empresas públicas; II - sociedades de economia mista; e III - demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.

Parágrafo único. A retenção a que se refere o **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de pagamentos relativos à aquisição de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - petróleo, gasolina, gás natural, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo, querosene de aviação e demais derivados de petróleo e gás natural;(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II - álcool, biodiesel e demais biocombustíveis. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Art. 36. Os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições.

Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação II - aos arts. 26, 27, 29, 30 e 34 desta Lei, a partir de 1º de fevereiro de 2004;

(...)

19. O artigo 64 da Lei nº 9.430, de 1996, trata de uma das diferentes modalidades de retenções na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que a legislação tributária impõe às pessoas jurídicas e que, como regra, são consideradas antecipação do valor devido pelo contribuinte.

19.1 Os atos normativos, que ao longo do tempo trataram especificamente da retenção na fonte ora em análise, determinavam, em consonância com o disposto no § 4º do artigo 64 da Lei nº 9.430, de 1996, que os valores retidos poderiam ser "compensados, pelo contribuinte, com o imposto e contribuições de mesma espécie, devidos relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção".

19.2 A partir da IN RFB nº 480, de 15 de dezembro de 2004, essa disposição veio a ser alterada, ficando autorizado que os valores retidos na fonte fossem "deduzidos, pelo contribuinte, do valor do imposto e contribuições de mesma espécie devidos, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção" (art. 7º).

19.3 Essa mudança semântica, veio ao encontro do entendimento de que, como as retenções na fonte são mera antecipação dos tributos devidos, o eventual saldo excedente não configuraria pagamento indevido ou a maior do tributo, e, em consequência, não seriam passíveis, por falta de previsão legal, de restituição em dinheiro ou compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB (Solução de Divergência - Cosit nº 8, de 24 de julho de 2007).

20. A Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, resultado da conversão da MP nº 413, de 3 de janeiro de 2018, alterou esse marco regulatório, ao dispor:

Art. 5º Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Regulamento)

*§ 1º Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o **caput** deste artigo quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.*

§ 2º Para efeito da determinação do excesso de que trata o § 1º deste artigo, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados naquele mês.

§ 3º A partir da publicação da Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, o saldo dos valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados em períodos anteriores poderá também ser restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma a ser regulamentada pelo Poder Executivo.

20.1 O Decreto nº 6.662, de 25 de novembro de 2008, trouxe a regulamentação da nova sistemática:

Regulamenta o art. 5º da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, que permite a restituição ou a compensação de valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 5º da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, DECRETA:

Art. 1º Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria.

*§ 1º Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o **caput** quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.*

§ 2º Para efeito da determinação do excesso de que trata o § 1º, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados naquele mês.

*§ 3º A restituição poderá ser requerida à Secretaria da Receita Federal do Brasil a partir do mês subsequente àquele em que ficar caracterizada a impossibilidade de dedução de que trata o **caput**.*

Art. 2º A partir de 4 de janeiro de 2008, o saldo dos valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS apurados em períodos anteriores poderá também ser restituído ou compensado com

débitos relativos a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 3º Os valores a serem restituídos ou compensados, de que trata o art. 1º, serão acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da retenção e de juros de um por cento no mês em que houver:

I - o pagamento da restituição; ou II - a entrega da Declaração de Compensação.

Art. 4º A autoridade da Secretaria da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição ou compensação de que trata este Decreto poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Art. 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil expedirá instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste Decreto.

Art. 6º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

20.2 A IN RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, ora vigente, revogou a IN RFB nº 480, de 2004, e deu o seguinte disciplinamento à matéria:

CAPÍTULO VI

DO TRATAMENTO DOS VALORES RETIDOS

Art. 9º O valor do imposto e das contribuições sociais retidos será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições e poderá ser compensado ou deduzido pelo contribuinte que sofreu a retenção, observando-se as seguintes regras:

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

I - o valor retido relativo ao IR somente poderá ser deduzido do valor do imposto apurado no próprio mês da retenção;

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

II - na hipótese em que o valor do IR retido na fonte seja superior ao devido, a diferença poderá ser compensada com o imposto mensal a pagar relativo aos meses subsequentes; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

III - os valores retidos na fonte a título de CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins somente poderão ser deduzidos com o que for devido em relação à mesma espécie de contribuição e no mês de apuração a que se refere a retenção; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

IV - os valores retidos na fonte a título de CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins que excederem ao valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

V - a restituição de que trata o inciso IV do caput poderá ser requerida à RFB a partir do mês subsequente ao mês de apuração da contribuição retida. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

Parágrafo único. O valor a ser deduzido, correspondente ao IR e a cada espécie de contribuição, será determinado pelo próprio contribuinte mediante a aplicação, sobre o valor do documento fiscal, das alíquotas respectivas às retenções efetuadas.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

20.3 *Observa-se que, com as alterações da IN RFB nº 1540, de 2015, a IN RFB nº 1.234, de 2012, incorporou integralmente as disposições do artigo 5º da Lei nº 11.727, de 2008.*

20.4 *O mesmo disciplinamento consta da IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, que ao estabelecer normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, dispõe:*

Seção V

Da Restituição e da Compensação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins Retidas na Fonte

Art. 24. Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB.

§ 1º Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o caput quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.

§ 2º Para efeitos da determinação do excesso de que trata o § 1º, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados nesse mês.

§ 3º A restituição poderá ser requerida e a compensação poderá ser declarada a partir do mês subsequente àquele em que ficar caracterizada a impossibilidade de dedução de que trata o **caput**.

§ 4º A restituição poderá ser requerida por meio do formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I desta Instrução Normativa, e a compensação poderá ser declarada por meio do formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.

21 À vista de toda a legislação acima transcrita e comentada, resta claro que, na hipótese de a retenção na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sofridas pelo contribuinte em **determinado mês** exceder ao valor das respectivas contribuições que teria a pagar **no mesmo mês**, o saldo remanescente só poderá ser objeto de pedido de **restituição ou de compensação com outros tributos** administrados pela RFB, não havendo, ao contrário do alegado pelo consulente, uma lacuna **na legislação aplicada ora vigente**, que albergasse a possibilidade de **dedução direta** do saldo excedente das retenções sofridas em um mês, dos valores a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados em meses subsequentes. Ocorrendo essa hipótese, só lhe restará, portanto, requerer a restituição ou proceder à compensação na forma dos §§ 3º e 4º do artigo 24 da IN RFB nº 1.717, de 2017.

22 As considerações acima exaradas estão em linha com o entendimento adotado na SC nº 160-Cosit, de 07 de dezembro de 2016, cuja íntegra encontra-se disponível no sítio da RFB, e de cuja conclusão extrai-se o seguinte trecho:

"Cabe ao contribuinte que teve o tributo retido efetuar a dedução ou a compensação desses valores, observado no que se refere à dedução, o período de apuração do imposto de renda ou da contribuição. Entretanto, se os valores retidos forem superiores aos devidos ou na hipótese de o contribuinte deixar de efetuar a dedução, na forma dos incisos I e III, do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012*, resta-lhe apenas a compensação, nos períodos de apuração subsequentes, observado o disposto no art. 41 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012".

**corrigiu-se a referência normativa citada no original*

23 Por fim, cabe esclarecer ao consulente que o instituto da consulta não se presta ao enfrentamento de dúvidas de natureza procedimental, como aquelas afetas ao preenchimento da EFD-Contribuições. Sob essa perspectiva, deve ser assentado que as regras estabelecidas pela legislação aplicada às retenções na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins realizadas por força do artigo 64 da Lei nº 9.430, de 1996, prevalecem sobre as orientações contidas no referido

programa, devendo, portanto, eventuais incongruências verificadas serem resolvidas com base no que dispõem os atos legais e normativos aplicáveis à matéria.

18. Registre-se, por relevante, que:

a) a Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, citada na Solução de Consulta Cosit nº 121, de 2019, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, que passou a disciplinar a mesma matéria, sem, contudo, haver alteração do tratamento dado pela Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017, aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins retidos na fonte. Nesse sentido, o art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, determina:

Da Restituição e da Compensação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins Retidas na Fonte

Art. 29. Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB, no caso em que não seja possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração.

(...)

b) após a publicação da Solução de Consulta Cosit nº 121, de 2019, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, cujo art. 106, em sintonia com o entendimento exposto na mencionada solução de consulta, dispunha:

*Art. 106. Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB, nos termos da IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017 (Lei nº 11.727, de 2008, art. 5º, **caput**).*

*§ 1º Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o **caput** quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês (Lei nº 11.727, de 2008, art. 5º, § 1º).*

§ 2º Para efeito da determinação do excesso de que trata o § 1º, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados naquele mês (Lei nº 11.727, de 2008, art. 5º, § 2º).

*§ 3º A restituição poderá ser requerida à RFB a partir do mês subsequente àquele em que ficar caracterizada a impossibilidade de dedução de que trata o **caput**, nos termos da IN RFB nº 1.717, de 2017 (Decreto nº 6.662, de 25 de novembro de 2008, art.1º, § 3º).*

§ 4º O saldo dos valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados em períodos anteriores poderá também ser restituído ou

compensado com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB, nos termos da IN RFB nº 1.717, de 2017 (Lei nº 11.727, de 2008, art. 5º, § 3º).

c) no entanto, a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, a qual revogou a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, prevê nova possibilidade de dedução ao estender para períodos de apuração subsequentes (e não apenas no mês de apuração):

DA RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DOS VALORES RETIDOS

*Art. 110. A pessoa jurídica poderá utilizar os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, para (Lei nº 11.727, de 2008, art. 5º, **caput**):*

*I - **dedução** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas **em períodos de apuração subsequentes**;*

II - compensação com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 6 de dezembro de 2021; e

III - restituição em dinheiro, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021.

*§ 1º A impossibilidade da dedução prevista no **caput** estará configurada quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês (Lei nº 11.727, de 2008, art. 5º, § 1º).*

§ 2º Para efeito da determinação do excesso de que trata o § 1º, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados naquele mês (Lei nº 11.727, de 2008, art. 5º, § 2º).

*§ 3º A restituição poderá ser requerida à RFB a partir do mês subsequente àquele em que ficar caracterizada a impossibilidade da dedução prevista no **caput**, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021 (Decreto nº 6.662, de 25 de novembro de 2008, art.1º, § 3º).*

(grifou-se)

19. Sendo assim, verifica-se que:

a) os valores retidos na fonte a título de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins somente poderão ser deduzidos pelo contribuinte com o que for por ele devido em relação à mesma espécie de contribuição, podendo ser no mês de apuração ou em períodos de apuração subsequentes a que se refere a retenção;

b) os valores retidos na fonte a título de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins em um dado mês, que excederem ao valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês de apuração, poderão ser objeto de pedido de restituição, ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB;

c) para fatos geradores ocorridos até 19 de dezembro de 2022 (até o dia anterior à publicação da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, no DOU), por falta de previsão legal, é vedada a dedução direta do saldo excedente das retenções na fonte sofridas em um mês, dos valores a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que sejam apurados pelo contribuinte em meses subsequentes. Ocorrendo essa hipótese, só lhe restará requerer a restituição ou proceder à compensação, na forma do § 3º do art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021;

d) a partir da publicação da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022,¹ no DOU, início da sua vigência, passa-se a ser permitida também a dedução do saldo excedente das retenções na fonte sofridas em um mês, dos valores a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que sejam apurados pelo contribuinte em meses subsequentes (art. 110, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022); e

e) por não ter sido objeto de questionamento na consulta por ela respondida, a Solução de Consulta Cosit nº 121, de 2019, não trata especificamente da possibilidade de pessoa jurídica sujeita à multiplicidade de regimes de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deduzir, do montante apurado em um regime, o excesso de retenção da respectiva contribuição verificado no outro regime, no mesmo período ou em períodos subsequentes de apuração.

20. Na situação relatada pela interessada, para determinar os **montantes a pagar** referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, o contribuinte está autorizado a:

a) inicialmente, apurar os **valores devidos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em cada um dos dois regimes aplicáveis às suas receitas (cumulativo e não cumulativo); e

b) em seguida, deduzir dos **valores devidos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados em cada um desses dois regimes mencionados no item anterior, os **valores que já foram pagos**. Esse procedimento será detalhado a seguir.

20.1 Recorde-se que, conforme estabelecido no art. 64, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 36 da Lei nº 10.833, de 2003, os valores retidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação às respectivas contribuições.

21. Portanto, embora, na fase correspondente ao item 20, 'a', as apurações dos valores devidos em cada um desses dois regimes (cumulativo e não cumulativo) sejam autônomas, sem que uma apuração interfira na outra, deve-se notar que, na fase correspondente ao item 20, 'b':

a) os **valores devidos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em cada regime já foram determinados;

¹ Publicada no DOU de 20 de dezembro de 2022.

b) o art. 64, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 36 da Lei nº 10.833, de 2003, não estabelecem nenhuma diferenciação quanto ao regime de apuração dos **valores devidos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que sofrerão a dedução mencionada no item 20, 'b', a fim de determinar os **montantes a pagar** dessas contribuições; e

c) o art. 110 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, e o art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, que mencionam a dedução mencionada no item 20, 'b', não estabelecem nenhuma diferenciação quanto ao regime de apuração das referidas contribuições.

22. Nesse contexto, aplica-se o princípio de que o intérprete não deve estabelecer distinções onde a lei não as faz, e conclui-se que, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, o contribuinte sujeito a regimes múltiplos de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (cumulativo e não cumulativo) pode, em determinado período de apuração, deduzir do montante apurado em um regime o excesso de retenção da respectiva contribuição verificado no outro regime.

22.1 Dessa forma, a pessoa jurídica sujeita, simultaneamente, à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre uma parcela de suas receitas e à apuração não cumulativa das mesmas contribuições incidentes sobre o restante de suas receitas pode, em determinado período de apuração, deduzir do montante apurado no regime cumulativo o excesso de retenção da respectiva contribuição verificado no regime não cumulativo, ou vice-versa.

23. Em face dessa resposta, ficam prejudicados os outros três questionamentos da interessada.

CONCLUSÃO

24. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que a pessoa jurídica sujeita, simultaneamente, à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre uma parcela de suas receitas e à apuração não cumulativa das mesmas contribuições incidentes sobre o restante de suas receitas pode, em determinado período de apuração, deduzir do montante apurado no regime cumulativo o excesso de retenção da respectiva contribuição verificado no regime não cumulativo, ou vice-versa.

Assinatura digital

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

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinatura digital

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF06

Assinatura digital

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

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

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. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 121, de 26 de março de 2019, com base no art. 33, inciso I, c/c art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Divulgue-se e publique-se, nos termos do art. 43 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

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