DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

Receita Federal

Divisão de Tributação da 4ª RF

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	4.059 – DISIT/SRRF04
DATA	21 de novembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

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

APURAÇÃO CENTRALIZADA. A apuração da Contribuição para o PIS/Pasep será efetuada de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO. É possível o aproveitamento de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep não utilizado em períodos anteriores, desde que não tenha decorrido o prazo prescricional.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITO. É vedada a atualização monetária do valor de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep apurado temporânea ou extemporaneamente.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. A apropriação extemporânea de crédito exige a retificação das declarações, inclusive a EFD-Contribuições, 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.

CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. O crédito da Contribuição para o PIS/Pasep regularmente apurado e vinculado à venda efetuada com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep é passível de compensação ou 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 319, DE 2017, Nº 355, DE 2017, Nº 422, DE 2017, Nº 183, DE 2019, Nº 37, DE 2021, Nº 46, DE 2023, E Nº 54, DE 2023.

Dispositivos Legais: Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; Lei nº 9.779, de 1999, art. 15, III; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º, 3º e 4º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 15, II; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 161 a 166, 176 e 245 a 247; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

APURAÇÃO CENTRALIZADA. A apuração da Cofins será efetuada de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO. É possível o aproveitamento de crédito da não cumulatividade da Cofins não utilizado em períodos anteriores, desde que não tenha decorrido o prazo prescricional.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITO. É vedada a atualização monetária do valor de crédito da não cumulatividade da Cofins apurado temporânea ou extemporaneamente.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. A apropriação extemporânea de crédito exige a retificação das declarações, inclusive a EFD-Contribuições, a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Cofins.

CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. O crédito da Cofins regularmente apurado e vinculado à venda efetuada com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Cofins é passível de compensação ou 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 319, DE 2017, Nº 355, DE 2017, Nº 422, DE 2017, Nº 183, DE 2019, Nº 37, DE 2021, Nº 46, DE 2023, E Nº 54, DE 2023.

Dispositivos Legais: Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; Lei nº 9.779, de 1999, art. 15, III; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º, 3º e 5º; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 161 a 166, 176 e 245 a 247; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

INEFICÁCIA DA CONSULTA. Não produz efeitos a consulta que não descreva, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, ou não contenha os elementos necessários à sua solução, e que tenha por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela Receita Federal do Brasil.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, I e VIII; e Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, II, XI e XIV.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica em epígrafe tem como atividade principal "*o comércio varejista e atua no ramo de supermercados*" e é "*detentora de XX filiais, entre lojas varejistas, atacadistas, centros de distribuição e DUAS INDÚSTRIAS*". Dentre essas filiais, uma desenvolve a atividade de fabricação de produtos de panificação industrial (CNAE 1091-1/01) e outra, a de fabricação de produtos de carne (CNAE 1013-9/01), e ambas mantêm processos produtivos específicos, com máquinas e equipamentos utilizados exclusivamente no processo de produção, em estruturas físicas diferentes totalmente segregadas das lojas varejistas.

2. Relata estar sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na sistemática não cumulativa e que faria jus aos créditos dessas, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente, em relação aos gastos realizados por suas filiais industriais com itens de padaria e açougue, para utilização como insumo na produção de bens destinados à venda em suas lojas (supermercados).

3. Afirma que não seria óbice para apuração daqueles créditos como insumo, o fato de sua matriz ter atividade tipicamente comercial.

4. Cita as Leis nºs 10.637, de 2002, art. 3º, II, e 10.833, de 2003, art. 3º, II, e o Acórdão do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1221170/PR, como base para sua petição.

5. Por fim, relaciona uma série de **100** (cem) itens extraídos do seu inventário (como, formas, facas, aventais, tábuas, liquidificadores, entre outros), para questionar literalmente o seguinte (negritado no original):

> "*a) A norma do inciso II do art. 3° das Leis 10.637/2002 e 19.833/2033, autorizam a Consulente a aproveitar créditos de PIS/COFINS, no ato de aquisição de* ***itens de padaria e açougue****, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços específicos para as suas filiais industriais (CNPJ'sns. XXXXX e XXXXX?*
>
> *b) É possível a apropriação na EFD CONTRIBUIÇÕES dos créditos de PIS/COFINS correspondentes às filiais industriais? Inclusive em relação aos créditos não aproveitados em competências anteriores?*

*c) Em relação ao preço de aquisição dos **itens de padaria e açougue, para as unidades industriais da Consulente, é possível a apropriação desses créditos na apuração das contribuições PIS/COFINS futuras**?*

d) Em sendo negativa as respostas acimas, por qual(is) fundamento(s) legal(is)?

e) Em caso afirmativo, a Consulente pergunta se o desconto dos créditos se refere a todos os materiais utilizados na identificação dos produtos indicados na Lista transcrita no corpo da presente consulta (DOC. XX) ou a algum ou a alguns deles?

f) No caso de créditos não descontados de Contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, é possível o ressarcimento/compensação (crédito extemporâneo) na forma autorizada pela norma do art. 3º, § 4º, das Leis nº 10637/02 e 10.833/03 e autorizado pela IN da RFB n. 2055/2021 ou ato normativo que vier a substituí-la?

g) o ressarcimento/compensação do crédito extemporâneo poderá se dar diretamente EFD Contribuições ou apenas por meio da sistemática de PER/DCOMP? Ou ambos?

h) Em qualquer hipótese de ressarcimento/compensação dos créditos extemporâneo aqui tratados, faz-se necessário a retificação das obrigações acessórias, em especial a EFD Contribuições?

i) Caso positiva a resposta anterior, há alguma restrição temporal/prescricional ou deve ser observado apenas o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10637/02 e 10.833/03?

Na hipótese de ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos, aplica-se algum índice de correção/atualização do crédito a ser aproveitado?"

FUNDAMENTOS

I – CONSIDERAÇÕES GERAIS

5. Inicialmente, cabe proferir o exame positivo de admissibilidade da presente consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legalmente exigidos para seu conhecimento, contidos na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 a 50, no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 103, e na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

6. Posteriormente, é necessário ressaltar que o instituto da consulta se destina exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo quanto à interpretação da legislação tributária federal. Ademais, não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, o que implica dizer que compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente, mormente se, em ação fiscal, não forem comprovados os fatos alegados.

7. A finalidade do instituto da consulta é, portanto, fornecer ao sujeito passivo esclarecimentos sobre a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca de dispositivo da legislação tributária, cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

compreensão. Por esse motivo, um dos requisitos indispensáveis à consulta sobre matéria tributária é que os questionamentos formulados guardem natureza interpretativa.

8. Depreende-se, portanto, que nesse contexto cabe à Receita Federal do Brasil apontar a sua interpretação quanto ao dispositivo da legislação tributária questionado, sendo que a aplicação dessa interpretação a cada caso concreto deve ser de responsabilidade do contribuinte, não sendo válido que essa verificação de conformidade seja submetida à apreciação da Receita Federal do Brasil em sede de processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária.

9. Salienta-se mais uma vez que o processo de consulta não tem por fim declarar ou reconhecer direitos, homologando procedimentos adotados pela consulente ou expedindo qualquer entendimento sobre sua regularidade nem tampouco serve para obter um manual de procedimentos diante de determinado diploma legal, pois sua essência consiste em esclarecer dúvidas pontuais a respeito da interpretação da legislação tributária federal. De outra sorte, estaria a Receita Federal do Brasil exercendo um trabalho assemelhado ao de uma consultoria privada, o que, por óbvio, não é possível, conforme deixa claro o Parecer CST/SIPR nº 448, de 3 de maio de 1990, segundo o qual "não cabe à Secretaria da Receita Federal a prestação de assessoria contábil-fiscal a contribuintes", e o art. 27, XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, ao afirmar que não produz efeitos a consulta formulada quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela Receita Federal do Brasil.

10. Fechando este preâmbulo, anota-se que, como o art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, diz que, havendo solução de consulta ou solução de divergência proferida pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal do Brasil, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas mediante Solução de Consulta Vinculada, assim entendida aquela que adota o entendimento constante em solução de consulta (SC) ou solução de divergência (SD) Cosit. Logo, como perceberá a consulente ao longo desta, quando existir SC ou SD tratando de matéria conexa a um dos temas aqui expostos, seu entendimento será reproduzido. O inteiro teor das soluções vinculantes é disponibilizado na internet[1].

II – APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES: CENTRALIZAÇÃO NA MATRIZ

12. De saída, citam-se trechos das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que dispõem sobre a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente (sublinhou-se):

Lei nº 10.637, de 2002

"*Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

[1] normas.receita.fazenda.gov.br

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

(...)

Art. 4º O contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º."

Lei nº 10.833, de 2003

"*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

(...)

Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º."

13. Verifica-se que as mencionadas contribuições incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica de forma global, ou seja, da empresa como um todo, considerando seus estabelecimentos (matriz e filiais).

14. Tais fatos são explícitos no inciso III do art. 15 da Lei nº Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, onde está o mandamento que impede a autonomia tributária dos estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins:

"*Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:*

(...)

III - a apuração e o pagamento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servido Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;

(...)."

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

15. Esse ponto específico foi objeto de análise pela Coordenação de Tributação por meio da Solução de Consulta Cosit nº 422, de 13 de setembro de 2017, cuja ementa foi publicada na seção 1, página 48, do Diário Oficial da União (DOU) de 05/10/2017, a qual apresenta efeito vinculante no âmbito desta Receita Federal (item 10 desta Solução), sendo transcrita a seguir a passagem que trata da matéria (sublinhou-se):

> "*14. Primeiramente, deve-se ter em conta que, para efeito da legislação das Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, matriz e filiais são consideradas uma mesma pessoa jurídica. Esse entendimento decorre principalmente da centralização da apuração e do recolhimento das contribuições na matriz, segundo dispõe o art. 15, III, da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, a seguir transcrito:*
>
> *(...)*
>
> *17. Ressalte-se que a não permissão da suspensão de exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, na hipótese de contratação do frete pela filial, significaria atentar contra a finalidade do regime, que é o não acumulo de créditos na pessoa jurídica exportadora, já que a contratação do frete pela filial geraria créditos dessas contribuições para a pessoa jurídica em decorrência da aquisição de produtos para exportação, créditos esses cujo desconto seria dificultado pelo fato de a maior parte das receitas das empresas exportadoras serem não tributadas pelas contribuições.*
>
> *(...).*"

16. Por conseguinte, se a pessoa jurídica obtiver crédito das aludidas contribuições gerado por uma filial industrial, poderá utilizá-lo devido a centralização da apuração anteriormente descrita.

17. Corroborando esse juízo, copia-se a seguinte pergunta/resposta sobre a EFD-Contribuições, encontrada no portal do Sped[2]:

> "***3.1 – 4. A EFD-CONTRIBUIÇÕES deve ser entregue por estabelecimento ou somente pela matriz?***
>
> *O arquivo digital da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), será gerado de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, em função do disposto no art. 15, da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e submetido ao programa disponibilizado para validação de conteúdo, assinatura digital, transmissão e visualização.*
>
> *O Programa Validador e Assinador (PVA) da EFD-Contribuições valida apenas a importação de um arquivo único, por empresa, contendo os dados de receitas, custos, despesas e aquisições com direito a crédito, estruturados por estabelecimentos, no arquivo único. O PVA não permite a importação de arquivos fracionados por estabelecimento (01 arquivo por estabelecimento).*
>
> *O leiaute da EFD-CONTRIBUIÇÕES permite que sejam informados, através do registro 0140, os diversos estabelecimentos da PJ em que tenham ocorrido operações geradoras de crédito ou auferimento de receitas. Os blocos referentes aos registros de documentos fiscais e outras operações (blocos A, C, D e F) contém registros que identificam os estabelecimentos emissores*

[2] sped.rfb.gov.br/pastaperguntas/show/276

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

dos documentos fiscais ou aqueles que realizaram operações com direito a crédito: A010, C010, D010 e F010."

III – CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE ITENS DE PADARIA E AÇOUGUE

18. De antemão, iniciamos esse tópico ressaltando que a consulente não detalhou como e quando (antes, durante ou depois do processo produtivo) são empregados os itens de padaria e açougue utilizados nos produtos fabricados por suas filiais industriais e nem mesmo se seu uso decorre de imposição legal. Mas, apenas afirma que são essenciais ao desenvolvimento de suas atividades, não demonstrando qualquer raciocínio no sentido de defender a sua própria tese de que tais gastos seriam insumo ou para apontar dubiedade, obscuridade ou difícil compreensão da legislação.

19. Em certo momento, refere-se equivocadamente a impressoras ("*...reproduz-se abaixo a relação das Impressoras..., verbis: álcool liq..., caneta pilot..., luva látex..., tesoura almox..., peneira..., fogão..., forma para pães...*") e a "*materiais utilizados na identificação dos produtos*" como alvos de sua dúvida.

20. Logo, resta claro que a consulente não expôs com detalhes a circunstância do fato determinado, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente. Nesse trecho, a petição não descreve precisa e completamente o fato a que se refere ou traz os elementos necessários à sua solução, sendo considerada ineficaz segundo preceituam o Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, inciso VIII, e a Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, inciso XI.

21. Além disso, a consulta também é ineficaz em relação à pergunta "*e)*" [se os créditos se referem a todos os **100** itens relacionados no DOC. XX ou a algum ou a alguns deles?], pois atrai a hipótese do art. 27, XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (Não produz efeitos a consulta formulada com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da Receita Federal do Brasil; vide item 9 desta solução).

22. Contudo, serão fornecidos elementos que ajudarão a consulente sobre a matéria.

23. As regras gerais que tratam da possibilidade de desconto de créditos sobre insumos na compra de bens e serviços estão contidas nos incisos II dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 (sublinhou-se):

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:

(...)

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

(...).”

Lei nº 10.833, de 2003

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

(...)

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

(...).”

24. De outra banda, atenta-se que com o advento do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) do Recurso Especial 1221170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a E. Corte deu entendimento próprio ao conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

25. O acórdão ora citado foi ementado conforme se observa a seguir (sublinhou-se):

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

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

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte."

26. Nessa seara, torna-se relevante transcrever o voto da Ministra Regina Helena Costa, a qual fixou a tese que foi acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento (sublinhou-se):

"(...)

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

(...)

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

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

27. Depreende-se dos excertos supra que a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do STJ acerca da matéria em comento é que "*o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*".

28. Trazendo a análise para o caso esposado pela consulente, registre-se que, acerca do tema e da definição dos conceitos trazidos pelo STJ, foi exarado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que nos termos do art. 31 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil em relação à interpretação a ser dada à matéria.

28.1. As partes do mencionado Parecer Normativo relevantes para o presente feito são as seguintes (sublinhou-se):

"(...)

Fundamentos

I. ANÁLISE GERAL DO CONCEITO DEFINIDO NO JULGAMENTO DO RESP 1221170/PR

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

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

6. Nos autos do Resp 1221170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens:

> *" 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)" (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão)*

(...)

8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:

> *a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativa aos seguintes itens: "'custos' e 'despesas' com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI";*
>
> *b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: "gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões".*

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

> *"39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.*
>
> *40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.*
>
> *41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)" (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)*

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

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

> *"Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)*
>
> *Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)*
>
> *(...)*
>
> *Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)*
>
> *Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*
>
> *Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*
>
> *Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência." (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)*
>
> *(...)*

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

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

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

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Tratando-se a

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

recorrente de uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização ("água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI"), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade ("veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões").

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

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

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

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

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

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

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

(...)

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

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

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

(...)

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

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

(...)

29. Sem embargo, deve-se esclarecer que os comentários feitos a seguir (inclusive os exemplos citados) analisam a subsunção de determinados itens ao conceito de insumos na legislação das contribuições estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sem, contudo, perquirir sobre os demais requisitos gerais ou específicos exigidos para apuração de créditos da não cumulatividade, como aquisição em face de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e sujeição da receita auferida pelo vendedor ao pagamento das contribuições (§§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente), etc.

1. PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS

30. De acordo com letra do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permitem a apuração de créditos das contribuições "bens e serviços utilizados como insumo (...) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

31. A citação concomitante a "produção" e "fabricação" de "bens" ou "produtos" mostra-se muito relevante na interpretação da abrangência da hipótese de creditamento das contribuições pela aquisição de insumos (ver também o § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

32. Conquanto os termos "produção" e "fabricação" sejam utilizados como sinônimos em algumas normas da legislação tributária federal, no presente dispositivo diversos argumentos conduzem à conclusão de que não são sinônimos, restando a "fabricação de produtos" como hipótese específica e a "produção de bens" como hipótese geral.

33. Inexoravelmente, a "fabricação de produtos" a que alude o dispositivo em comento equivale ao conceito e às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

34. Já a "produção de bens" aludida no mencionado dispositivo refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados.

35. Como exemplo de atividades que promovem a reunião de insumos para produção de um bem novo que não são consideradas industrialização, mas que podem ser consideradas produção de bens para fins de apuração de créditos das contribuições com base no dispositivo em tela, citam-se as hipóteses de preparação de produtos alimentares não acondicionados em embalagem de

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

apresentação mencionadas no inciso I do caput do art. 5º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI).

36. Obviamente, há atividades que se encontram em zona intermediária entre a mera revenda e a produção de bens e, em razão disso, oferecem dificuldades de interpretação acerca da modalidade de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a ser aplicada à hipótese (aquisição de bens para revenda ou de insumos produtivos, inciso I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Nesses casos, o enquadramento somente pode ser feito a partir da análise do caso concreto para verificação da atividade efetivamente desenvolvida.

(...)

38. Segundo consta dos votos de diversos Ministros participantes do julgamento em questão, um dos fundamentos para a formação da tese acordada na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos foi exatamente a asserção de que tal conceito influenciaria na concretização da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que representaria uma aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva. Daí, evidentemente padeceria de ilegalidade eventual interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que restringisse sua aplicação às atividades industriais, excluindo-se de seu alcance diversas outras atividades que promovem a produção de bens, como demonstrado acima.

39. Nesse contexto, a interpretação pugnada nesta seção (distinção de significados, para os fins deste Parecer Normativo, dos termos "produção" e "fabricação") é a única capaz de fazer contemplar na não cumulatividade das contribuições diversas atividades que não são consideradas industrialização pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (por disposição normativa ou por inadequação típica) e que também não constituem revenda de mercadorias.

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

(...)

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as "atividades" de "produção de bens ou prestação de serviços" e de "revenda de bens", e não sobre as "pessoas jurídicas" que desempenham uma ou outra atividade.

44. Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo "revenda de bens" e "produção de bens", e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade.

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens "cuja finalidade,

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal".

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, consequentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.

52. Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação; c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

54. Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

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

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

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

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

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

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

(...)

7. INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO

70. Como cediço, o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, prevê ao lado da modalidade de creditamento em relação à aquisição de insumos (inciso II) a modalidade de creditamento em relação à aquisição ou construção de ativo imobilizado (inciso VI).

71. As duas referidas modalidades de creditamento diferem substancialmente porque a apuração de créditos relativos à aquisição de insumos ocorre com base no valor mensal das aquisições e a apuração referente ao ativo imobilizado ocorre, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo (atualmente essa regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas ainda permanece a regra geral da modalidade).

72. Conforme estabelece o § 2º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, "a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de" depreciação, amortização ou exaustão.

73. Quanto aos bens do ativo imobilizado que sofrem depreciação, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permite expressamente a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade realização de ativo imobilizado (inciso VI do citado art. 3º) com base nos encargos respectivos.

(...)

76. Contudo, como salientado nas considerações gerais desta fundamentação, o conceito de insumos definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça não restringiu suas disposições a conceitos contábeis e reconheceu a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não

cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ao passo que as demais modalidades de creditamento previstas somente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas. Dito de outro modo, se o dispêndio efetuado pela pessoa jurídica não se enquadra em nenhuma outra modalidade específica de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições, ele permitirá o creditamento caso se enquadre na definição de insumos e não haja qualquer vedação legal, independentemente das regras contábeis aplicáveis ao dispêndio.

77. Como decorrência imediata, conclui-se acerca da interseção entre insumos e ativo imobilizado que, em conformidade com regras contábeis ou tributárias, os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (por si mesmos ou por aglutinação ao valor de outro bem) permitem a apuração de créditos das contribuições nas seguintes modalidades, desde que cumpridos os demais requisitos:

a) exclusivamente com base na modalidade estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição, construção ou realização de ativo imobilizado), se tais bens estiverem sujeitos a depreciação;

b) com base na modalidade estabelecida pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de insumo), se tais bens estiverem sujeitos a exaustão.

78. Exemplificando essa dicotomia: a) no caso de pessoa jurídica industrial, os dispêndios com serviço de manutenção de uma máquina produtiva da pessoa jurídica que enseja aumento de vida útil da máquina superior a 1 (um) ano (essa regra será detalhada adiante) não permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, pois tais gastos devem ser capitalizados no valor da máquina, que posteriormente sofrerá depreciação e os encargos respectivos permitirão a apuração de créditos na modalidade realização de ativo imobilizado (salvo aplicação de regra específica); b) no caso de pessoa jurídica que explora a extração de florestas, os dispêndios com a plantação de floresta sujeita a exaustão permitirão a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos e os encargos de exaustão não permitirão a apuração de qualquer crédito.

(...)

7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS

81. Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.

82. Consoante dispõe o art. 48 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

"Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras."

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

83. Portanto, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas estabelece que os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica: a) podem ser deduzidos diretamente como custo do período de apuração caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem manutenido superior a um ano; b) devem ser capitalizadas no valor do bem manutenido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem manutenido superior a um ano.

84. Como visto acima, a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Neste Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

(...)

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

7.2. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO

90. Uma questão próxima da manutenção de ativos tratada na seção anterior, mas distinta desta, diz respeito a alguns itens que por motivos diversos não são incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, mas são utilizados em seu dia a dia.

91. A esse respeito, interessa salientar as disposições do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977: "Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)".

92. Portanto, para fins da legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (e, consequentemente, também para a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins) podem ser diretamente deduzidos como despesa (não precisam ser imobilizados) os bens que apresentarem "valor unitário não superior a R$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano".

93. São exemplos de bens que geralmente se enquadram na presente seção: a) moldes ou modelos; b) ferramentas e utensílios; c) itens consumidos em ferramentas, como brocas, bicos, pontas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, materiais para soldadura, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono, etc.

94. Quanto aos moldes ou modelos utilizados para dar a forma desejada ao produto produzido, é inegável sua essencialidade ao processo produtivo, constituindo insumo gerador de crédito das contribuições, desde que não estejam contabilizado no ativo imobilizado da pessoa jurídica, conforme regras apresentadas nesta seção.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

96. Acerca da subsunção de outros itens de pequeno valor e de vida útil inferior a um ano ao conceito de insumos, não há como fugir de relegar a questão à análise casuística, com base nos detalhes do caso concreto.

(...)

7.4. PRODUTOS E SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS

98. Como relatado, na presente decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, os Ministros consideraram elegíveis ao conceito de insumos os "materiais de limpeza" descritos pela recorrente como "gastos gerais de fabricação" de produtos alimentícios.

99. Aliás, também no REsp 1246317 / MG, DJe de 29/06/2015, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, foram considerados insumos geradores de créditos das contribuições em tela "os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios".

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde, etc.

(...)

14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA

164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

165. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.

Conclusão

166. Com base no exposto, conclui-se que, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

167. Segundo a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço": a.1)

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

"constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço"; a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência"; b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja": b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva"; b.2) "por imposição legal".

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

(...)

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

(...)."

29. Na mesma linha do referido parecer, encontram-se as seguintes partes da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022 (sublinhou-se):

"*Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).*

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

(...)

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;

(...)

IX - equipamentos de proteção individual (EPI);

X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;

XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;

(...)

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;

(...)

XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

(...)

Art. 179. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos encargos de depreciação ou amortização incorridos no mês relativos a (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I e art. 15, inciso II):

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos ou fabricados para:

a) utilização na produção de bens destinados à venda;

(...)."

30. Em resumo, ressaltam-se algumas considerações importantíssimas trazidas pelo Parecer e pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022:

30.1. somente geram crédito, conforme os arts. 3ºs, incisos II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, os insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

30.2. a pessoa jurídica que explore atividade apenas comercial não pode descontar créditos nos termos dos arts. 3ºs, incisos II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Tal vedação não existe se a pessoa jurídica desempenhar atividade comercial conjuntamente com atividade industrial;

30.3. o critério da essencialidade definido pelo STJ, nas palavras da eminente Ministra Regina Helena Costa, o conceito de insumos *"(...) diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço (...)"*. Já o critério da relevância é identificável **"***(...) no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (...) seja por imposição legal (...)***"**;

30.4. resta claro que a relação do bem adquirido com a atividade finalística da pessoa jurídica é fundamental para configurar sua subsunção ao conceito de insumo gerador de crédito das contribuições em voga;

30.5. permanece a vedação de creditamento em relação à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, que é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade;

30.6. a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das aludidas contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente **afastam** a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

30.7. na maior parte dos casos, gastos posteriores à finalização do processo de produção não são considerados insumo para fins de apuração de créditos das mencionadas contribuições, à exceção dos que tenham sua utilização decorrente de imposição legal; e

30.8. é primordial que a consulente analise as diferenças entre a modalidade de creditamento em relação à aquisição de insumo ou de ativo imobilizado.

31. Como dito nos itens 18 a 20 deste decisório, essa parte da consulta é ineficaz, pois não descreve precisa e completamente o fato a que se refere ou não traz os elementos necessários à sua solução. Porém, cotejando o já exposto nesse tópico com a situação em concreto é muitíssimo provável que a consulente sane sua dúvida. Do contrário, a interessada pode formular nova consulta, dessa vez cumprindo os ritos da legislação de regência.

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

32. Para finalizar este tópico, torna-se imperioso ressaltar que as Soluções de Consulta Cosit nºs 37, de 18 de março de 2021 (DOU de 25/03/2021), que traz informações sobre a atividade de padaria e açougue (CNAE 4722-9/01), e 46, de 3 de fevereiro de 2023, que trata de embalagem de acondicionamento de produto final, podem também auxiliar a consulente (sublinhou-se):

Solução de Consulta Cosit nº 37, de 2021

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

(...)

Os supermercados, para a padaria e outras atividades de produção de bens e de prestação de serviços, podem descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) em relação aos insumos aplicados nessas atividades;

b) em relação às aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado aplicados nessas atividades;

c) em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado aplicados nessas atividades e que repercutam num aumento de vida útil do bem de até um ano; e

d) com base na depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado aplicados nessas atividades e que repercutam num aumento de vida útil superior a um ano.

Os supermercados, para o açougue, rotisseria e demais atividades comerciais (revenda de bens), administrativas, contábeis e jurídicas, não podem descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) em relação aos insumos aplicados nessas atividades;

b) em relação às aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado aplicados nessas atividades; e

c) em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado aplicados nessas atividades;

(...)

41. Vê-se, pois, que a atividade de padaria é entendida como produção de bens, enquanto a atividade de açougue, em que pese promova uma pequena modificação no produto a ser revendido, é considerada revenda de bens.

(...)

47. Ao contrário, a atividade de açougue, em que pese possa promover uma pequena modificação no produto a ser vendido, como desossa e limpeza da carne, é considerada revenda de bens.

48. Como consequência, não se há de falar em desconto de crédito em relação aos insumos dessa atividade nem em relação a bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na atividade de açougue e nem, por óbvio, em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição desses bens.

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

49. É que, por força do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito em relação a insumos não é aplicável à atividade de revenda (caso do açougue), mas somente a insumos à produção ou fabricação de bens e à prestação de serviços. Da mesma forma, não é aplicável, por força do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito em relação aos bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na revenda de bens e, portanto, no açougue."

Solução de Consulta Cosit nº 46, de 2023

"*45 A RDC da Anvisa nº 275, de 2002, também citada em item anterior desta Solução de Consulta, apresenta lista de verificação das boas práticas de fabricação em estabelecimentos produtores/industrializadores de alimento. Nessa lista, encontra-se a forma de acondicionamento do produto final (grifou-se):*

ANEXO II

LISTA DE VERIFICAÇÃO DAS BOAS PRÁTICAS DE FABRICAÇÃO EM ESTABELECIMENTOS PRODUTORES/INDUSTRIALIZADORES DE ALIMENTOS

(...)

B - AVALIAÇÃO		*SIM*	*NÃO*	*NA(*)*
4.3 ROTULAGEM E ARMAZENAMENTO DO PRODUTO FINAL:				
4.3.2	***Produto final acondicionado em embalagens adequadas e íntegras.***			

(...)"

46 Verifica-se, assim, que a RDC Anvisa nº 275, de 2002, inclui entre as boas práticas de fabricação em estabelecimentos produtores de alimentos o acondicionamento do produto final em embalagens adequadas e íntegras, o que atende o critério da relevância por imposição legal para que a embalagem utilizada para acondicionar o produto final possa configurar insumos para os setores de padaria e restaurante ao produzirem bens destinados à venda."

33. Observações:

33.1. segundo informa em seu relatório, a consulente desempenha a fabricação de produtos de carne (CNAE 1013-9/01), atividade diferente de açougue. Logo, se for confirmada tal hipótese, existe **a possibilidade** de desconto créditos nos termos dos arts. 3ºs, incisos II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, desde que verificadas as restrições legais que regem a matéria; e

33.2. de acordo com a Resolução da Diretoria Colegiada da Anvisa nº 727, de 1° de julho de 2022, rotulagem é toda inscrição, com legenda, imagem ou matéria descritiva ou gráfica, escrita, impressa, estampada, gravada, gravada em relevo, litografada ou colada sobre a embalagem do alimento.

IV – APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITOS E COMPENSAÇÃO

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

34. As Soluções de Consulta Cosit nºs 319, de 20 de junho de 2017 (DOU de 28/06/2017), 355, de 13 de julho de 2017 (DOU de 18/07/2017), 54, de 25 de março de 2023 (DOU de 30/03/2021), versam sobre o aproveitamento extemporâneo e/ou compensação de créditos das contribuições em comento, sendo os fragmentos relevantes ao caso abaixo replicados (sublinhou-se duplamente):

Solução de Consulta Cosit nº 319, de 2017

"*30. Com respeito ao segundo questionamento, a legislação é clara ao permitir o aproveitamento extemporâneo do crédito (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 4º), a saber:*

> *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**. (sem destaques no original).*

31. Entretanto, o direito ao aproveitamento desses créditos está sujeito a prazo prescricional. Deveras, tal direito não se confunde com o direito à restituição de tributo pago indevidamente ou a maior, nem com o direito decorrente de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória no âmbito da administração tributária, hipóteses que sujeitariam tal direito aos prazos previstos no art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).

32. Por outro lado, enquadra-se na categoria residual de direito de qualquer natureza contra a Fazenda Pública, referido no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, razão pela qual se aplica o prazo prescricional quinquenal previsto naquele artigo, verbis:

> *Art. 1º - As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.*

33. Em relação ao prazo prescricional em que incorre o referido crédito, a Cosit, por meio da Solução de Divergência Cosit nº 21, de 25 de novembro de 2011, exarou orientação de que "o termo de início para contagem de seu prazo prescricional é o primeiro dia do mês subsequente ao da sua apuração", como se lê na ementa publicada no Diário Oficial da União - DOU de 22.08.2011, a seguir transladada:

> *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 º 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. Os fatos geradores dos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, têm natureza complexiva e aperfeiçoam-se no último dia do mês da apuração. **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**; (sem destaques no original).*

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

(...)."

Solução de Consulta Cosit nº 355, de 2017

"*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*

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

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 pedido 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 º 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.[3]"

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

[3] Atual Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 06 de dezembro de 2021

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, do primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (ver § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

61. Deveras, a apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Cumpre destacar aqui as disposições constantes da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010, e da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012:

(...)

62. Assim, relativamente aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013, deve ser feita a retificação referente a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tanto do Demonstrativo de Apuração das Contribuições (Dacon) quanto da Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF), conforme o art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 2010, já revogada, mas que ainda produz efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013.

63. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro 2012 (pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real), deverá também ser feita a retificação referente a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tanto da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), mediante transmissão de novos arquivos digitais, quanto da DCTF, conforme o art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012.

64. Ainda, cumpre ressaltar que na apuração extemporânea de créditos, sem embargos ao reconhecimento do direito creditório sobre estas operações pretéritas, deve a pessoa jurídica observar a natural e racional impossibilidade de o valor dos créditos das contribuições constituírem simultaneamente, em relação a uma mesma operação, direito de crédito e custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos, conforme elucidado pela RFB através do ADI SRF nº 3, de 29 de março de 2007, que estabelece.

> *"Art. 1º O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui:*
>
> *I - receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições;*
>
> *II - hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).*
>
> *Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.*
>
> *Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.*
>
> *Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no caput, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL.*
>
> *Art. 3º É vedado o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em contrapartida à conta de receita."*

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

65. No tocante à possibilidade de compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, deve-se ressaltar que não são aplicáveis as regras relativas à restituição de tributos pagos indevidamente, pois não se trata desta hipótese.

66. Os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em regra somente podem ser aproveitados para abatimento/dedução do valor devido das contribuições no respectivo período de apuração (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 4º, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º) e somente em algumas situações específicas, legalmente estabelecidas, podem ser utilizados para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro, como ocorre no caso de créditos vinculados a receitas de exportação (Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º) e a receitas de vendas beneficiadas com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero das contribuições (Lei nº 11.033, de 2004, art. 17 e Lei nº 11.116, de 2005, art. 16). Ademais, salienta-se que deve ser observado o prazo prescricional para aproveitamento dos créditos da não cumulatividade das contribuições explanado acima.

67. 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.*

(...)."

Solução de Consulta Cosit nº 54, de 2021

"*31 Das reproduções acima, cabe destacar o seguinte:*

31.1 os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional de cinco anos, previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 2017);

31.2 a apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 2017);

31.3 as hipóteses de compensação com outros tributos ou ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins encontram-se taxativamente determinadas na legislação, como os casos nos quais os créditos decorrentes de custos, despesas e encargos encontram-se vinculados a operações de exportação (não incidência), nos termos do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, ou vinculados a vendas com

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, conforme art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005 (ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 1, DE 2019).

32 Assim, no caso de a subcontratação dos serviços prestados pela consulente ser considerada insumo, somente há que se falar em compensação com outros tributos ou ressarcimento dos créditos apurados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, caso haja previsão na legislação, como no caso de os serviços corresponderem a vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, ou estiverem vinculados a operações de exportação dos serviços, por força do art. 5º e do art. 6º, respectivamente, das citadas leis e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

33 Em relação à necessidade ou não de retificar as declarações anteriores na hipótese de apropriação de extemporânea de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cabe mencionar que a Solução de Consulta nº 355, de 2017, vinculante no âmbito desta Secretaria, por força do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, orienta que essa apropriação exige a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração das referidas contribuições.

(...)."

35. De natureza igual, encontram-se as seguintes partes da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022 (sublinhou-se):

"*Art. 161. O crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma prevista neste Título não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 4º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 2º; Lei nº 12.058, de 2009, arts. 33 e 34, com redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013, art. 5º; Lei nº 12.350, de 2010, art. 55, § 2º, e art. 56, § 2º; Lei nº 12.599, de 2012, art. 5º, § 2º, e art. 6º, § 3º; e Lei nº 12.865, de 2013, art. 31, § 5º).*

Art. 162. Salvo disposição em contrário, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma prevista neste Título somente podem ser utilizados no desconto das contribuições devidas.

Art. 163. O direito de utilizar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma prevista neste Título prescreve em 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do mês subsequente àquele em que ocorrida a aquisição, a devolução ou o dispêndio que permite a apuração de crédito (Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, art. 1º).

Art. 164. O aproveitamento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma prevista neste Título deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores (Lei nº 10.833, de 2003, art. 13 e art. 15, inciso VI, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

Art. 165. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que trata este Título, discriminando-os em função de sua natureza, origem e vinculação, e seu saldo deve ser controlado durante todo o período de sua utilização (Lei nº 12.058, de 2009, art. 35).

Parágrafo único. As regras de rateio previstas nos §§ 2º e 5º do art. 244 aplicam-se, no que couber, ao caput (Lei nº 12.058, de 2009, art. 35, parágrafo único).

Art. 166. O valor dos créditos apurados na forma prevista neste Título não constitui receita da pessoa jurídica, servindo somente para desconto do valor apurado da contribuição (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 10, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26; Lei nº 13.043, de 2014, art. 22, § 6º; e Decreto nº 8.415, de 2015, art. 2º, § 5º).

(...)

TÍTULO V

DA COMPENSAÇÃO E DO RESSARCIMENTO DOS CRÉDITOS NO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA

CAPÍTULO I

DOS CRÉDITOS VINCULADOS ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

Art. 245. Na hipótese prevista nos incisos I a III do art. 20, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma prevista nos arts. 169 a 192, 193, 197, 210 e 211 para fins de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º):

I - desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas decorrente das demais operações no mercado interno; ou

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, observado o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021.

§ 1º A pessoa jurídica que até o final de cada trimestre-calendário não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no caput, poderá solicitar o seu ressarcimento, observado o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 2º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 2º).

§ 2º O disposto no caput e no § 1º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, nos termos do disposto nos §§ 2º a 5º do art. 244 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 3º, e art. 15, inciso III, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 3º O direito de utilizar o crédito na forma prevista no § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do art. 20, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 4º, e art. 15, inciso III, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 4º Aplica-se aos créditos de que trata o caput, o procedimento especial de ressarcimento de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep, de Cofins e de IPI, disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.060, de 3 de agosto de 2010.

Art. 246. Na hipótese prevista nos incisos I a III do art. 20, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma prevista nos arts. 219 a 228 para fins de desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas decorrente das demais operações no mercado interno (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15).

§ 1º O saldo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma prevista no caput acumulado ao final de cada trimestre-calendário poderá, observado o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, ser objeto de (Lei nº 11.116, de 2005, art. 16):

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos relativos a tributos administrados pela RFB; ou

II - pedido de ressarcimento.

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

§ 2º O disposto no caput e no § 1º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a importações vinculadas à receita de exportação, nos termos do disposto nos §§ 2º a 5º do art. 244 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 3º, e art. 15, inciso III, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

CAPÍTULO II

DOS CRÉDITOS VINCULADOS ÀS VENDAS EFETUADAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO, ALÍQUOTA 0% (ZERO POR CENTO) OU NÃO INCIDÊNCIA

Art. 247. O saldo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma prevista nos arts. 169 a 192, 193, 197, 210 e 211 e nos arts. 219 a 228 acumulado ao final de cada trimestre-calendário em razão do disposto nos arts. 172 e 220 poderá, observado o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, ser objeto de (Lei nº 11.116, de 2005, art. 16):

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos relativos a tributos administrados pela RFB; ou

II - pedido de ressarcimento.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência, observado o disposto nos §§ 2º a 5º do art. 244 (Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 3º, e art. 15, inciso III, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

(...)."

36. A Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 06 de dezembro de 2021, dispõe sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Nela encontra-se esmiuçadamente como se dá a compensação das contribuições em comento.

37. Pois bem, da leitura do questionamento "*g)*" da interessada (*o ressarcimento/compensação do crédito extemporâneo poderá se dar diretamente EFD Contribuições ou apenas por meio da sistemática de PER/DCOMP? Ou ambos?*), verifica-se que a consulente não identificou o(s) dispositivo(s) da legislação tributária sobre cuja aplicação há dúvida, o que gera a ineficácia da consulta, com base no art. 52, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e no art. 27, II, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

38. Além disso, ainda que a interessada identificasse os dispositivos motivadores de sua dúvida, seria essencial que essa demonstrasse os pontos em que há obscuridade, ambiguidade, controvérsia na legislação e, com a devida fundamentação, apresentasse a interpretação que entende correta. Todavia, os elementos já colacionados e a Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, possuem clareza cristalina, não existindo dificuldade em seu entendimento, não deixando margem à interpretação sobre como, quando e de que forma os créditos são passíveis de apuração, se não o foram na época própria. Assim, similarmente, o resultado é a ineficácia, por ter como objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da Receita Federal do Brasil (Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, XIV).

39. Por fim, ressalta-se que as Soluções de Consulta Cosit e as Soluções de Divergência, a partir da data de sua publicação, além do efeito vinculante no âmbito da Receita Federal, também

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

respaldam o sujeito passivo que as aplicar (mesmo que não seja o consulente da petição), desde que esse se enquadre na hipótese por elas abrangida, e sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

CONCLUSÃO

40. Em vista do exposto acima, conclui-se que:

40.1. a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será efetuada de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica;

40.2. é possível o aproveitamento de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não utilizado em períodos anteriores, desde que não tenha decorrido o prazo prescricional;

40.3. é vedada a atualização monetária do valor de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado temporânea ou extemporaneamente;

40.4. a apropriação extemporânea de crédito exige a retificação das declarações e demonstrativos (inclusive a EFD-Contribuições) exigidos pela Receita Federal do Brasil a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

40.5. o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins regularmente apurado e vinculado à venda posterior sujeita à suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das aludidas contribuições são passíveis de compensação e de ressarcimento, de acordo com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, c/c o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

41. Em vista do enquadramento nos incisos I e VIII do art. 52 do Decreto nº 70.235, de 1972, e nos incisos II, XI e XIV do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, deve ser declarada a ineficácia da consulta quanto as perguntas "*a)*", "*c)*", "*e)*" e "*g)*" do relatório, pelo que não surtirá nenhum dos efeitos que lhe seriam legalmente pertinentes.

42. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinado digitalmente
CARLOS FREDERICO ANTUNES NUNES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo esta Solução de Consulta e declaro a sua vinculação às Soluções de Consulta Cosit nºs 319, 355, 422, as três de 2017; 183, de 2019; 37, de 2021; 46 e 54, ambas de 2023, com fundamento no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Publique-se na forma do art. 43 da referenciada instrução normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da SRRF04/Disit

DOCUMENTO VALIDADO EM 21/11/2023 12:30:27