



Solução de Consulta nº 416 - Cosit

Data 8 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. CORREIOS.

Os serviços de transporte e entrega de mercadorias prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (Correios) podem ser considerados frete para fins de apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de que tratam o inciso IX do art. 3º e o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, sendo necessária a observação dos demais requisitos para apuração do referido crédito. Todavia, a possibilidade de creditamento em relação a gastos com serviços de transporte prestados pelos Correios, nos termos dos dispositivos em voga, somente se refere ao valor correspondente ao frete de mercadorias vendidas, não alcançando, entre outros:

- a) componentes diversos do preço final da prestação, como taxas devidas ao Poder Público pelo adquirente dos serviços, etc;
- b) serviços diversos atrelados à operação, como seguros, publicidade, etc;
- c) transporte de coisas que não sejam mercadorias, como por exemplo a remessa de documentação, etc.

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

Dispositivos Legais Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX, e art. 15, II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004; Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932; art. 1º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10, *caput*, e §§ 1º e 5º; IN RFB nº 1.252, de 2012, art. 11, *caput* e § 4º; IN RFB nº 1.300, de 2012, art. 2º, I, e art. 41, *caput* (revogada) e IN RFB nº 1.717, de 2017, art. 2º, I e art. 65, *caput*.

(PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 43, DE 17 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 19 DE JANEIRO DE 2017.)

(PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 13 DE JULHO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 13 DE JULHO DE 2017.)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. CORREIOS.

Os serviços de transporte e entrega de mercadorias prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (Correios) podem ser considerados frete para fins de apuração do crédito da Cofins de que trata o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, sendo necessária a observação dos demais requisitos para apuração do referido crédito. Todavia, a possibilidade de creditamento em relação a gastos com serviços de transporte prestados pelos Correios, nos termos dos dispositivos em voga, somente se refere ao valor correspondente ao frete de mercadorias vendidas, não alcançando, entre outros:

- a) componentes diversos do preço final da prestação, como taxas devidas ao Poder Público pelo adquirente dos serviços, etc;
- b) serviços diversos atrelados à operação, como seguros, publicidade, etc;
- c) transporte de coisas que não sejam mercadorias, como por exemplo a remessa de documentação, etc.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

Dispositivos Legais Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX, e art. 15, II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004; Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932; art. 1º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10, *caput*, e §§ 1º e 5º; IN RFB nº 1.252, de 2012, art. 11, *caput* e § 4º; IN RFB nº 1.300, de 2012, art. 2º, I, e art. 41, *caput* (revogada) e IN RFB nº 1.717, de 2017, art. 2º, I e art. 65, *caput*.

(PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 43, DE 17 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 19 DE JANEIRO DE 2017.)

(PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 13 DE JULHO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 13 DE JULHO DE 2017.)

Relatório

A pessoa jurídica, acima identificada, formula consulta a essa Secretaria da Receita Federal Brasil (RFB) sobre a interpretação do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no que tange à possibilidade de desconto de créditos, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação ao serviço de entrega de seus produtos pelos Correios.

2. Afirma que seu ramo de atividade é o comércio atacadista de equipamentos de informática.

3. Relata que arca com o valor do frete da operação de venda, pago aos Correios, para a entrega do produto ao comprador. Ressalta ser esse gasto essencial a sua atividade e que, sem ele, não seria possível o atingimento do objeto fim da prestação mercantil, que é a entrega do produto ao comprador.

4. Cita o inciso IX do art. 3º e o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, que possibilitam, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o desconto de crédito em relação a frete na operação de venda.

5. Traz à colação a Solução de Consulta Cosit nº 69, de 4 de abril de 2014, que conclui pela não equiparação da locação de caminhões a frete na operação de venda no que diz respeito à possibilidade de crédito no regime de apuração não cumulativa. Afirma também a Solução de Consulta que o frete na operação de venda necessariamente implica a entrega da mercadoria vendida, ao contrário do aluguel de caminhão.

6. Argumenta que, no caso em questão, não há contrato de locação de coisa para o transporte dos produtos comercializados, havendo tão somente o pagamento de frete para a entrega do produto objeto da venda.

7. Por fim pergunta se o valor pago aos Correios pode ser descontado como crédito relativo a frete na operação de venda. Pergunta também se é aplicável o prazo quinquenal para o ressarcimento ou compensação dos valores que deixaram de ser creditados nos recolhimentos passados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

8. Conforme as informações prestadas pela consulente, encontram-se regularmente atendidos os requisitos para a formulação de consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), plasmados na Instrução Normativa RFB nº 1396, de 13 de setembro de 2013, que trata do procedimento de consulta sobre a interpretação da legislação tributária.

Fundamentos

9. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consultante, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

10. Conforme se observa, a dúvida da consultante circunscreve-se à possibilidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios efetuados com a remessa de produtos vendidos através dos serviços prestados pelos Correios. Ademais, intenta esclarecer se o prazo de prescrição quinquenal se aplica para o caso de ressarcimento ou compensação dos valores que deixaram de ser creditados nos recolhimentos passados das contribuições.

11. As hipóteses de desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins encontram-se disciplinadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente. Dentre elas, cumpre destacar a constante do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

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:

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do *caput* e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

12. Cumpre ressaltar que apesar da legislação supracitada referir-se especificamente à Cofins, o tratamento dispensado à Contribuição para o PIS/Pasep é idêntico, em virtude do disposto no art. 15, I e II, da Lei nº 10.833, de 2003.

13. Destarte, a legislação é clara ao autorizar o desconto de crédito das contribuições em relação aos gastos com o frete na operação de venda, nos casos de revenda de bens ou venda de produtos fabricados pela pessoa jurídica, desde que suportados pelo vendedor. Importa, então, definir se os valores pagos aos correios pela entrega das mercadorias vendidas podem ser considerados frete na operação de venda.

14. Acerca do tema, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 43, de 17 de janeiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 19 de janeiro 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.

15. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE. ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA CONTIDOS NO SERVIÇO DE LOGÍSTICA. POSSIBILIDADE. TRANSPORTE DE MERCADORIAS PELOS CORREIOS. POSSIBILIDADE.

(...)

Os serviços de transporte e entrega de mercadorias prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (Correios) podem ser considerados frete para fins de apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de que tratam o inciso IX do art. 3º e o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, sendo necessária a observação dos demais requisitos para apuração do referido crédito. Todavia, a possibilidade de creditamento em relação a gastos com serviços de transporte prestados pelos Correios, nos termos dos dispositivos em voga, somente se refere ao valor correspondente ao frete de mercadorias vendidas, não alcançando, entre outros:

- a) componentes diversos do preço final da prestação, como taxas devidas ao Poder Público pelo adquirente dos serviços, etc;
- b) serviços diversos atrelados à operação, como seguros, publicidade, etc;
- c) transporte de coisas que não sejam mercadorias, como por exemplo a remessa de documentação, etc.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, inciso IX, e 15, inciso II.

(...)

14. A possibilidade de apuração de créditos das contribuições em voga em relação a dispêndios com frete na operação de venda é regrada expressa e objetivamente na 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:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do *caput*, incorridos no mês;

(...)

3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

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:

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do *caput* e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;”(grifou-se)

(...)

21 De sua vez, o terceiro questionamento apresentado pela consulente refere-se à possibilidade de apuração de créditos das contribuições em relação a dispêndios com “Serviços de Envio de Mercadorias pelos Correios” na modalidade de creditamento estabelecida pelo transcrito inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que permite apuração de créditos em relação a gastos com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda de determinados produtos suportados pelo vendedor.

22 Conforme se observa, o citado dispositivo legal não estabeleceu conceito próprio de “frete”, o que faz presumir que o termo foi utilizado em sua acepção

comum de serviço de transporte por qualquer meio. Ademais, para que se permita o creditamento, exige-se o transporte de determinados produtos referenciados no dispositivo (incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), na que o transporte ocorra na operação de venda e que os gastos a ele relativos sejam suportados pelo vendedor. Para uma análise das regras para creditamento com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (matéria não analisada nesta consulta), indica-se a leitura da Solução de Divergência Cosit nº 5, de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 17/06/2016, reformada parcialmente pela Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017.

23 Sob o prisma semântico, não é possível distinguir os diversos serviços de transporte e entrega de mercadorias prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (Correios) de outros serviços de transporte de mercadorias, pois o fim colimado é o mesmo, qual seja o transporte de mercadorias de um ponto a outro. Do ponto de vista legal, não se tem notícia de dispositivo da legislação tributária federal que impeça a equiparação entre tais serviços para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

24 Portanto, conclui-se que os serviços de transporte e entrega de mercadorias prestados pelos Correios podem ser considerados frete para fins de apuração do crédito das contribuições em tela de que trata o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, sendo necessária a observação de todos os demais requisitos para apuração do referido crédito.

25 Sem embargo, deve-se salientar que a possibilidade de creditamento em relação a serviços de transporte prestados pelos Correios somente se refere ao valor correspondente ao frete de mercadorias vendidas, não alcançando, entre outros:

- a) componentes diversos do preço final da prestação, como taxas devidas ao Poder Público pelo adquirente dos serviços, etc;
- b) serviços diversos atrelados à operação, como seguros, publicidade, etc;
- c) transporte de coisas que não sejam mercadorias, como por exemplo a remessa de documentação, etc.”

16. Desse modo, não é possível distinguir os diversos serviços de transporte e entrega de mercadorias prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (Correios) de outros serviços de transporte de mercadorias, pois o fim colimado é o mesmo, qual seja o transporte de mercadorias de um ponto a outro.

17. Ademais, ressalta-se que o frete somente será passível de creditamento no caso de corresponder a frete de produtos vendidos, sejam eles decorrentes de comercialização (inciso I), sejam decorrentes de produção ou industrialização (inciso II). Em ambos os casos deve o frete ter sido suportado pelo vendedor.

18. Como, no caso em tela, trata-se do transporte das mercadorias que estão sendo revendidas (inciso I) e como o custo do transporte é suportado pelo vendedor, são preenchidas as condições para permitir o creditamento em relação ao valor pago aos Correios pela entrega das mercadorias.

19. No tocante ao segundo questionamento da consulente, verifica-se que a dúvida se concentra no prazo para apuração e utilização do crédito em comento. Acerca do tema, foi exarada a Solução de Consulta Cosit n.º 355, de 13 de julho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de julho de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

20. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

“EMENTA. (...)Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

Não é permitida a atualização monetária do valor dos créditos da não cumulatividade da Cofins apurados temporânea ou extemporaneamente.(...)

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

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

FUNDAMENTAÇÃO

(...)

APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA, COMPENSAÇÃO E ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS

57. Conforme relatado, a consulente questiona sobre a possibilidade de apropriação extemporânea de créditos e sobre a possibilidade de aplicação de correção monetária sobre os créditos.

58. Quanto à apropriação extemporânea de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi exarada a Solução de Consulta Cosit n.º 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 n.º 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

59. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

“29. Como a Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos, e não que a pessoa jurídica deverá descontar créditos, a apropriação e a utilização deles são facultativas, e não obrigatórias. Assim, a apropriação e a utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são direitos subjetivos da pessoa jurídica e, devido a essa natureza, podem ser exercidos extemporaneamente, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.

30. Como regra geral, a única possibilidade de utilização dos créditos das exações em comento é o desconto do valor dessas contribuições no mês subsequente ao mês de competência dos custos, despesas e encargos vinculados aos créditos em questão (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput c/c § 1º) ou nos meses posteriores (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º).

31. Apesar disso, a legislação também prevê expressamente a possibilidade de ressarcimento desses créditos em dinheiro ou de sua compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, em determinadas hipóteses.

32. Assim, desde que presentes as hipóteses legais específicas, ao final de cada trimestre calendário, a pessoa jurídica pode optar por compensar ou requerer o ressarcimento do saldo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins eventualmente existente, conforme previsão do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, que aduzem:

Lei nº 11.033, de 2004

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Lei nº 11.116, de 2005

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições

administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

33. Quanto à contagem do prazo, cumpre distinguir os pedidos de restituição, relativos à repetição do indébito tributário, e os pedidos de ressarcimento. Os créditos escriturais, passíveis de ressarcimento, embora guardem relação com o tributo apurado na forma da legislação, não tem por origem o pagamento indevido ou a maior. Logo, são diversos os regimes jurídicos aplicáveis ao pedido de restituição e ao pedido de ressarcimento, sendo este último o objeto da consulta.

34. No sentido do disposto na Solução de Divergência Cosit n.º 21, de 2011, aplica-se ao pedido de ressarcimento de créditos escriturais, quanto à contagem de prazo, o disposto no Decreto n.º 20.910, de 1932:

EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003. Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932.

[...]

O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração;

35. Portanto, conclui-se que o prazo para eventual pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da apuração do crédito, após o encerramento do trimestre-calendário, aplicando-se as disposições do Decreto nº 20.910, de 1932,

desde que não ocorra a utilização dos referidos créditos como desconto do referido pagamento.

36. Os procedimentos para o pedido de ressarcimento e a compensação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são disciplinados, no âmbito desta Secretaria, pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.”

60. Dessa forma, o crédito não aproveitado em um determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, observado o prazo de prescrição de 5 (cinco) anos. O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, do primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (ver § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

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

Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010

“Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

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

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas no demonstrativo original, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e

II - alterar débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

§ 3º A retificação de valores informados no Dacon que resulte em redução do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou do débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento do demonstrativo.

§ 4º Na hipótese do inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao demonstrado, a pessoa jurídica poderá apresentar demonstrativo retificador, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades previstas no Capítulo II.

§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora. [sem grifo no original]”

Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012

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

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

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

I - reduzir débitos de Contribuição:

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

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

c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e

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

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

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

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

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

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.”

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 consultante, 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.”

20.1 Cabe destacar que a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, citada na transcrição **supra**, foi revogada pela Instrução Normativa nº 1.717, de 2017, que atualmente regulamenta a matéria.

Conclusão

21. Diante do exposto, responde-se à consulta afirmando que:

1) Os serviços de transporte e entrega de mercadorias prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (Correios) podem ser considerados frete para fins de apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso IX do art. 3º e o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, sendo necessária a observação dos demais requisitos para apuração do referido crédito. Todavia, a possibilidade de creditamento em relação a gastos com serviços de transporte prestados pelos Correios, nos termos dos dispositivos em voga, somente se refere ao valor correspondente ao frete de mercadorias vendidas, não alcançando, entre outros:

a) componentes diversos do preço final da prestação, como taxas devidas ao Poder Público pelo adquirente dos serviços, etc;

b) serviços diversos atrelados à operação, como seguros, publicidade, etc;

c) transporte de coisas que não sejam mercadorias, como por exemplo a remessa de documentação, etc.

2) Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Assinado digitalmente
AGATHA DE PAULA LIEBSCHER
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente
RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

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

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit