



---

## Solução de Consulta nº 143 - Cosit

**Data** 11 de dezembro de 2020

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**NÃO CUMULATIVIDADE. AÇÃO JUDICIAL. APROPRIAÇÃO DE DESPESA. TERMO INICIAL DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO.**

O direito à apuração do crédito da não cumulatividade da Cofins relativo aos valores de despesas com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, cujo montante a apurar esteja condicionado ao desfecho de ação judicial movida por esta contra a respectiva Distribuidora, surge somente na data do trânsito em julgado da sentença correspondente, momento em que, na espécie, fica configurada a efetiva incorrência da despesa, com liquidez e certeza, tendo em atenção, neste caso, o regime contábil de competência.

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 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).

É vedada a atualização monetária do valor dos créditos da não cumulatividade da Cofins apurados temporânea ou extemporaneamente.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 13 DE JULHO DE 2017, PUBLICADA NO D.O.U. DE 18 DE JULHO DE 2017.**

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, III, § 1º, II, § 3º, II; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 161, 164, II, e 181, I; Pareceres Normativos CST nº 7, de 1976, e nº 58, de 1977.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. AÇÃO JUDICIAL. APROPRIAÇÃO DE DESPESA. TERMO INICIAL DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO.

O direito à apuração do crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep relativo aos valores de despesas com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, cujo montante a apurar esteja condicionado ao desfecho de ação judicial movida por esta contra a respectiva Distribuidora, surge somente na data do trânsito em julgado da sentença correspondente, momento em que, na espécie, fica configurada a efetiva incorrência da despesa, com liquidez e certeza, tendo em atenção, neste caso, o regime contábil de competência.

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).

É vedada a atualização monetária do valor dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep apurados temporânea ou extemporaneamente.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 13 DE JULHO DE 2017, PUBLICADA NO D.O.U. DE 18 DE JULHO DE 2017.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, IX, § 1º, II, § 3º, II; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 161, 164, II, e 181, I; Pareceres Normativos CST nº 7, de 1976, e nº 58, de 1977.

**Relatório**

Trata-se de consulta à legislação tributária federal interposta pela pessoa jurídica em epígrafe, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. Afirma sujeitar-se ao regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pelo que apura mensalmente créditos relativos a diversas despesas, dentre elas a despesa com energia elétrica consumida nos seus estabelecimentos, com fundamento no art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

3. Articula que, especificamente sobre os créditos de energia elétrica do período de fevereiro de 2006 a fevereiro de 2014, a Consulente intentou ação judicial ordinária contra uma Distribuidora de energia e uma Autarquia que menciona, em que se discutia a majoração das tarifas de energia elétrica no período, pleiteando na demanda a declaração de inexistência de relação jurídica que a obrigasse ao recolhimento da tarifa majorada, bem como a declaração de nulidade e o cancelamento das contas contra ela faturadas.

4. Sustenta que pagou à Concessionária apenas os valores incontroversos e reconhecidamente exigíveis, tendo reconhecido créditos das aludidas contribuições sobre estes. Acentua que os valores controversos foram depositados em ação cautelar vinculada (doc. 03, às fls. 49-128), ficando sujeitos à decisão judicial sobre a procedência ou não da cobrança realizada pela Distribuidora. Pondera que, em vista da incerteza sobre o valor de tais despesas, não apropriou créditos relativos aos valores depositados.

5. Salaria que a decisão judicial definitiva lhe foi desfavorável, reconhecendo a legitimidade da exigência dos valores majorados, pelo que as importâncias depositadas se tornaram devidas e foram levantadas pela Distribuidora a 17 de julho de 2014 (doc. 04, às fls. 129-142). Frisa que, diante do pagamento dos valores majorados da tarifa de energia relativos ao período de fevereiro de 2006 a fevereiro de 2014, decidiu apropriar-se dos respectivos créditos das contribuições em questão, pelo que consulta sobre o momento e a forma em que tal direito ao creditamento se concretiza na situação descrita.

6. De seguida, colaciona os arts. 105 e 116, I, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e o art. 3º, § 1º, II, e § 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ressaltando que o crédito das contribuições será determinado sobre o valor da despesa incorrida com energia elétrica.

7. Quanto ao prazo prescricional para registro de créditos das contribuições, já que não se trata de repetição de indébito, reproduz o art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, segundo o qual as dívidas passivas da União, dos estados e dos municípios, bem como 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.

8. Entende que seu direito à apropriação dos créditos decorrentes de despesas de energia elétrica do período de fevereiro de 2006 a fevereiro de 2014 somente se concretizou com o trânsito em julgado da decisão que reconheceu a legitimidade da cobrança das tarifas majoradas e com o levantamento, pela Distribuidora, a 17 de julho de 2014 (cfr. fl. 140), dos valores depositados em juízo para pagamento das referidas despesas, e não com o fornecimento da energia em si.

9. Pontua que, nos termos do art. 3º, § 1º, II, e § 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e dos arts. 105 e 116 do CTN, deve-se verificar quando a despesa foi efetivamente incorrida no período. Assinala que, enquanto pendente a discussão judicial, o fato gerador da despesa pelo fornecimento da energia elétrica também se encontrava pendente, sublinhando que a incerteza a respeito do valor exato da despesa impedia a certeza quanto ao valor do crédito a que a Consulente faria jus, inviabilizando, assim, sua apropriação.

10. Argumenta que, em situação similar, em que também havia dúvida sobre o valor do crédito, a Solução de Consulta Cosit nº 489, de 26 de setembro de 2017, pronunciou-se pela possibilidade de apropriação de créditos na proporção do valor efetivamente pago, independentemente do momento e forma em que ocorra esse pagamento. Destaca que, enquanto depositados em conta judicial, os valores controvertidos ainda não se caracterizavam, efetivamente, como valor devido de energia elétrica incorrida no mês ou despesa paga ou creditada a terceiro e, por este motivo, entende que ainda não fazia jus ao desconto de créditos sobre tais valores, trazendo à baila a ementa da Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 155, de 14 de junho de 2012.

11. Com respeito ao termo inicial do prazo prescricional quinquenal para registro dos créditos em exame, a teor do art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, a Peticionária alude às ementas da Solução de Divergência Cosit nº 21, de 29 de julho de 2011, e da Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 65, de 28 de março de 2011.

12. Nesta esteira, interroga se está correto seu entendimento de que o direito à apropriação dos créditos decorrentes de despesas cuja exigência foi legitimada mediante decisão judicial concretiza-se no momento do trânsito em julgado da decisão que considerou devidas as tarifas de energia elétrica e do levantamento dos valores depositados em juízo para pagamento das referidas despesas.

13. Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 28 de junho de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

## **Fundamentos**

14. Preliminarmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

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

16. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, no regime de apuração não cumulativa, são disciplinadas pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, sendo simétricas entre elas a maioria das disposições. Os créditos básicos dessas contribuições estão previstos no art. 3º das respectivas leis (c/c art. 15, II da Lei nº 10.833, de 2003).

17. Dentre esses créditos passíveis de utilização, encontra-se o referente à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica:

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

*(...)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*(...)*

*§ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*(...)*

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

*(...)*

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

18. Apresentados os dispositivos legais, cabe transcrever trechos da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, que regulamentam a matéria:

*Art. 161. Do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apuradas no regime de apuração não cumulativa, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados na forma deste Título (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput; e Lei nº 10.865, de 2004, arts. 15 e 17, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 1º).*

*§ 1º O crédito 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; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 2º).*

***§ 2º O direito de utilizar os créditos referidos no caput prescreve em 5 (cinco) anos contados da data da sua constituição (Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, art. 1º).***

*§ 3º O aproveitamento de crédito, na forma deste artigo, 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. 164. O direito ao crédito de que trata este Capítulo aplica-se, exclusivamente, em relação (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º):*

*[...]*

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

[...]

*Art. 181. 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 custos e despesas, incorridos no mês, relativos a:*

*I - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IX, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 17, e § 1º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso III, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 18, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);*

*(destacou-se)*

19. Consta-se que a *incurrência* de despesas gera o direito ao crédito das contribuições em análise. De há muito, esta Secretaria já estabeleceu a definição acerca de *despesa incorrida*. Com efeito, reza o Parecer Normativo CST nº 58, de 2 de setembro de 1977, publicado no Diário Oficial da União (DOU) do dia 12 de setembro de 1977:

*4.2. Por princípio da independência dos exercícios quer-se significar que as despesas pagas ou incorridas em determinado exercício social nele devem ser consideradas para efeitos de dedutibilidade. Em razão de reiteradas decisões, é hoje pacífico o entendimento nesse sentido.*

*4.3. Finalmente, regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa.*

*5. A primeira questão a examinar é a abrangência do que se entende por **despesas pagas ou incorridas** (art. 162, § 1º, do RIR/75), em cotejo com o momento em que nasce a obrigação de pagar a despesa, relativo ao regime de competência referido no item anterior.*

*6. Temos por assente que a **obrigação de pagar determinada despesa** (enquadrável como operacional) nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificam **todos os pressupostos materiais que a tornam incondicional**, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor. Invariavelmente, tal despesa tem seu valor determinado ou facilmente quantificável. Este tipo de despesa guarda correspondência com o conceito de despesa consumida no mesmo exercício social, perfilhado por alguns compêndios de contabilidade.*

*7. Tais despesas, se pagas no próprio exercício em que nascerem as respectivas obrigações, são tranquilamente computáveis nesse mesmo exercício, e somente nele. São as despesas pagas, a que se refere o citado § 1º do art. 162 do RIR/75. **Despesas incorridas**, de acordo com o mesmo dispositivo legal, e obrigatoriamente computadas como as pagas, **são aquelas que, embora nascida a obrigação correspondente**, o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha a ocorrer em exercício subsequente.*

(grifou-se)

20. Por seu turno, o Parecer Normativo CST nº 7, de 28 de janeiro de 1976, publicado no DOU de 19 de fevereiro de 1976, estatui:

1. *Dúvidas têm sido suscitadas quanto ao **correto período de apropriação de despesas** relativas a comissões sobre vendas, devidas a representantes e vendedores autônomos, quando sua liberação (pagamento ou crédito) aos beneficiários esteja condicionada à liquidação dos títulos originados da operação comercial.*

2. *O art. 47, § 1º, da Lei nº 4.506/64, que deu origem ao art. 162, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, considera como despesas operacionais os dispêndios efetivamente pagos ou **incorridos** para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.*

3. *Como despesas incorridas, entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figurando o valor respectivo no passivo exigível da empresa.*

4. *Se, entretanto, o pagamento ou crédito da comissão **está condicionado** ao recebimento do valor da venda — não sendo, antes deste, exigível pelo representante, vendedor ou comissários —, **não pode a importância correspondente ser considerada despesa incorrida** no faturamento nem ser contabilizada como exigibilidade, dado que **corresponde a meras expectativas de obrigação**, para a pessoa jurídica alienante do bem; e de direito, para o intermediário da transação comercial.*

5. *O montante dessa despesa, **enquanto não implementada a condição que mantém a obrigação e correlativo direito suspensos**, melhor se contabilizaria em conta de compensação, **somente se tendo por incorrida tal despesa e constituída a exigibilidade** após o recebimento do valor da venda que lhe deu causa.*

6. *Tal entendimento tem como suporte a ocorrência de situações comuns nas transações mercantis, como devoluções totais ou parciais das mercadorias faturadas, descontos especiais e outros motivos que podem resultar no cancelamento parcial ou total das comissões. O vínculo entre o recebimento do preço e a liberação da comissão compromete todas as situações que dão azo a redução ou cancelamento desta última.*

7. *Em face do acima exposto, **a despesa cuja realização está condicionada à ocorrência de evento futuro, indisponível para o beneficiário o correspondente rendimento, não pode ser considerada incorrida, vedada, por consequência, sua dedutibilidade na apuração dos resultados anuais.***

(negritou-se)

21. De sua vez, a doutrina leciona, acertadamente, que:

*Despesa incorrida é despesa materializada, isto é, que produz uma diminuição patrimonial irreversível, e, portanto, definitiva e quantificável [...]*

*Despesa incorrida tem existência, liquidez e certeza. A existência diz respeito à perfeição de uma relação jurídica decorrente da realização de um ato ou negócio jurídico (abstraida a questão da validade), pelo qual o contribuinte (como sujeito passivo da relação jurídica decorrente) obriga-se a prestar algo de forma incondicional;*

*logo, a existência diz respeito a uma prestação, e a despesa é uma decorrência dela. A liquidez da prestação diz respeito à circunstância de poder ela ser exigível, segundo o direito aplicável à espécie. No que tange à certeza, ela pode ser qualitativa ou quantitativa; ou seja, tanto pode dizer respeito à existência do negócio jurídico incondicional, como pode referir-se a alguma incerteza sobre a prestação ou sua exigibilidade. Diz-se que algo goza de presunção de certeza quando ele é determinado ou objetivamente determinável.*<sup>1</sup>

22. No mesmo diapasão, outro arguto estudo aponta que despesa incorrida é a que: a) resulta de obrigação formalmente contratada, líquida e certa, vencida ou não; b) seja precisamente quantificável; c) independa de evento futuro e incerto, que possa eliminar a respectiva obrigação, verificando-se automaticamente seu vencimento (decorso de prazo, para exemplificar), e d) possua titular (credor) identificado precisamente<sup>2</sup>.

23. Assim sendo, depreende-se que a incorrência das despesas em apreço está condicionada ao evento do trânsito em julgado da ação judicial suprarreferenciada, quando terá ocorrido uma "diminuição patrimonial irreversível e, portanto, definitiva e quantificável", ficando caracterizada a *liquidez* e *certeza* de tais dispêndios, tendo em atenção, nesta hipótese, o regime contábil de competência.

24. Uma vez reconhecida a despesa, exsurge a questão da apropriação extemporânea dos créditos. Esse assunto já foi objeto de interpretação por parte dessa Cosit por meio da Solução de Consulta Cosit nº 355, de 13 de julho de 2017, dotada de força vinculante no âmbito da Receita Federal, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013:

#### *APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA, COMPENSAÇÃO E ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS*

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

*58. Quanto à apropriação extemporânea de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 311, de 14 de junho de 2017, publicada no DOU de 21 de junho de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.*

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

*"29. Como a Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos, e não que a pessoa jurídica deverá descontar créditos, a apropriação e a utilização deles são facultativas, e não obrigatórias. Assim, a apropriação e a utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são*

<sup>1</sup> Cfr. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas. 13. ed. - São Paulo: Atlas, 2018, p. 232-233.

<sup>2</sup> Cfr. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. O regime de competência no imposto de renda e deduções de juros contratados. Revista de Estudos Tributários, São Paulo: IBET/Resenha Tributária, nº 3, p. 24, 1979.

*direitos subjetivos da pessoa jurídica e, devido a essa natureza, podem ser exercidos extemporaneamente, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.*

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

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

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

***Lei nº 11.033, de 2004***

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

***Lei nº 11.116, de 2005***

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

*I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou*

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

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

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

*pedido de restituição e ao pedido de ressarcimento, sendo este último o objeto da consulta.*

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

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

*[...]*

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

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

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

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

*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, **augmentar 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 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.*

## **Conclusão**

25. Diante do exposto, conclui-se que assiste razão à Consultante, na medida em que o direito à apuração do crédito da não cumulatividade das contribuições relativo aos valores de despesas com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, cujo montante a apurar esteja condicionado ao desfecho de ação judicial movida por esta contra a respectiva Distribuidora, surge somente na data do trânsito em julgado da sentença correspondente, momento em que, na espécie, fica configurada a efetiva incorrência da despesa, com liquidez e certeza, tendo em atenção, nesta hipótese, o regime contábil de competência. Referida data constitui, portanto, o termo inicial do prazo quinquenal de prescrição do crédito a descontar das contribuições, no regime de apuração não cumulativa.

26. 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 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 (ver § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

27. É vedada a atualização monetária do valor dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados temporânea ou extemporaneamente.

*Assinado digitalmente*

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

*Assinado digitalmente*  
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Direi

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

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

## **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 à consulente.

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