



Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 10ª RF

Solução de Consulta nº 98 - SRRF10/Disit

Data 16 de maio de 2012

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO. SERVIÇO APLICADO OU CONSUMIDO NA FABRICAÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA.

Admite-se o desconto, por pessoa jurídica fabricante de bobinas de madeira (para embalagem de fios e cabos elétricos) destinadas à venda, de créditos relativos à prestação do serviço de corte e baldeio de toras de madeira, uma vez que o serviço é aplicado ou consumido na fabricação das bobinas, com a condição de que o serviço seja prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. FRETE INTERNACIONAL. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

Admite-se o desconto, por pessoa jurídica que adquire serviços de frete internacional para a exportação de seus produtos, de créditos relativos ao frete na operação de venda, na condição de que suporte o ônus correspondente e desde que o transportador seja pessoa jurídica domiciliada no país.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos II e IX, § 2º, incisos I e II, e § 3º, incisos I e II, e art. 6º, §§ 1º e 2º; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso V e § 1º; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, “b” e “b.1”, e seu § 4º, I, “a” e “b”, e art. 9º, I e II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO. SERVIÇO APLICADO OU CONSUMIDO NA FABRICAÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA.

Admite-se o desconto, por pessoa jurídica fabricante de bobinas de madeira (para embalagem de fios e cabos elétricos) destinadas à venda, de créditos relativos à prestação do serviço de corte e baldeio de toras de madeira, uma vez que o serviço é aplicado ou consumido na fabricação das bobinas, com a condição de que o serviço seja prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. FRETE INTERNACIONAL. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

Admite-se o desconto, por pessoa jurídica que adquire serviços de frete internacional para a exportação de seus produtos, de créditos relativos ao frete na operação de venda, na condição de que suporte o ônus correspondente e desde que o transportador seja pessoa jurídica domiciliada no país.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, § 2º, incisos I e II, § 3º, incisos I, e II, e art. 5º, §§ 1º e 2º; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso V e § 1º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, I, “b” e seu § 5º, I, “a” e “b”.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA SOBRE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

É ineficaz a consulta na parte em que versa sobre fato disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, inciso V; IN RFB nº 740, de 2007, art. 15, inciso VII.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica com ramo de atividade [...] formula consulta sobre a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, mais precisamente sobre a possibilidade de apropriação de créditos no regime de apuração não-cumulativa dessas contribuições.
2. Apontando os dispositivos legais sobre os quais se assenta sua dúvida, apresenta os seguinte questionamentos (sublinhou-se):

1º - Objeto de interpretação é a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, artigo 3º, inciso II, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, artigo 3º, inciso II e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, artigo 8º, § 4º.

2º - Na filial [...] são produzidas bobinas de madeira para embalagem de fios e cabos elétricos (carretéis).

O processo consiste na aquisição de toras de madeira, que são serradas na serraria própria, ou de madeira serrada. Essa madeira quando ainda está verde é levada para a estufa de secagem e, quando seca, vai para a linha de produção onde será transformada em bobina (carretel).

A empresa adquire do fornecedor a tora em pé na floresta e contrata uma empresa prestadora de serviços para o corte e baldeio dessas toras da floresta até a beira da estrada.

Nossa pergunta é: A Companhia pode creditar-se do PIS e da COFINS incidente sobre estes serviço de corte e baldeio das toras até a beira da estrada?

3º - Além de adquirir toras de terceiros, a empresa também tem florestas plantadas de pinus de onde extrai toras para consumo próprio. Ela utiliza essas toras como matéria prima na serraria e posteriormente utilizada a madeira serrada na fabricação do carretel, seu produto acabado.

Diante disso perguntamos: Esse custo de exaustão da floresta dá direito ao crédito de PIS e COFINS?

4º - A empresa vende seu produto (carretel de madeira) para o exterior e paga o frete internacional até o porto de destino, portanto, o ônus do frete é seu. As companhias marítimas emitem o BL (Bill of Lading) como documento para cobrar esse frete. O BL é emitido em moeda estrangeira e convertido em reais pela taxa da moeda no dia do pagamento.

Em razão do exposto, perguntamos: A Empresa pode creditar-se do PIS e da COFINS incidente sobre o valor desse frete internacional?

Fundamentos

3. Os regimes de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão regradados basicamente na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep), e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (Cofins), sendo simétricas entre elas a maioria das disposições. No que se refere ao desconto de créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, os incisos I e II e os §§ 2º e 3º, do art. 3º das duas leis tem mesma redação, qual seja (destacou-se):

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 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;

(...)

4. Os dispositivos legais em questão estão regulados no âmbito da RFB no art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e no art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, transcritos parcialmente a seguir (destacou-se).

IN SRF nº 247, de 2002

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

IN SRF n.º 404, de 2004

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

(...)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

(...)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto:

(...)

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e

II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

5. As INs em tela estabeleceram como limite para a caracterização como **insumo** de determinado serviço prestado a uma pessoa jurídica que fabrica bens destinados à venda, a aplicação ou consumo do serviço na produção (ou fabricação) do produto. Mantiveram, é claro, a exigência de que a prestadora do serviço seja pessoa jurídica domiciliada no País.

6. Assim, conclui-se que, no que se refere à fabricação de bens destinados à venda, para que a aquisição de um serviço gere direito a descontar crédito, o serviço (1) deve ser aplicado ou consumido na produção ou fabricação dos bens e (2) deve ser prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

7. Pelo que se depreende das operações descritas no **item "2"** da consulta, a interessada adquire árvores em pé de fornecedor e contrata, junto a terceiro, o **serviço de corte**

e baldeio das toras resultantes até a beira da estrada. A madeira que resulta das toras passa por secagem e é utilizada na confecção das bobinas de madeira para embalagem de fios e cabos elétricos (carretéis) que a consulente fabrica.

8. A análise desse processo indica que o serviço de corte e baldeio das “toras em pé” adquiridas é aplicado ou consumido no processo de produção dos bens destinados à venda que a consulente produz (bobinas de madeira para embalagem de fios e cabos elétricos - carretéis). Assim, a consulente pode, a teor dos dispositivos normativos já citados, descontar os créditos relativos aos serviços em questão, desde que esses sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.

9. No que se refere ao direito de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação ao “**custo de exaustão da floresta**” (de que trata o **item “3º”** da consulta), tem-se que o assunto foi objeto do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 35, de 2 de fevereiro de 2011, publicado no Diário Oficial da União em 03.02.2011, conforme transcrição a seguir (sublinhou-se):

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 35, de 2 de fevereiro de 2011 (DOU de 3.2.2011).

Dispõe sobre a impossibilidade do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) calculados em relação a encargos de exaustão.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto no inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no Processo nº 10680.002125/2009-62, declara:

Artigo único. Às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) é vedado descontar créditos calculados em relação aos encargos de exaustão suportados, por falta de amparo legal.

10. Está, portanto, o fato objeto do questionamento da consulente disciplinado em ato normativo publicado antes da apresentação da consulta. Nesse caso, impõe-se a declaração de ineficácia da consulta, consoante determinação do art. 52, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, do art. 94, inciso V, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e do art. 15, inciso VII, da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

11. Declara-se, assim, ineficaz a consulta no que se refere ao questionamento inscrito em seu **item “3º”**.

12. Finalmente, quanto ao “**frete internacional até o porto de destino**”, cujo o **ônus é da consulente, para exportação de seus produtos** (item “4º” da consulta), cumpre, preliminarmente, assinalar que, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e dos §§ 1º e 2º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, créditos vinculados a operações de exportação podem ser deduzidos de valores a recolher das contribuições de que aqui se trata,

decorrentes de operações no mercado interno. Podem, também, ser compensados com outros tributos ou, ainda, ressarcidos no final de cada trimestre-calendário.

13. Isso posto, a possibilidade de apropriação de créditos relativos a frete na operação de venda está previsto no inciso IX do já parcialmente transcrito art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Esse dispositivo autoriza a pessoa jurídica vendedora que suporta o ônus do frete relacionado à venda a descontar crédito de Cofins correspondente ao frete. Já o art. 15, inciso II, da mesma lei, estende tal permissão de crédito à Contribuição para o PIS/Pasep. Veja-se a seguir (sublinhou-se):

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

(...)

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: (Redação dada 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; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

14. Necessário, no entanto, verificar duas situações em que o direito de crédito resta vedado, expressas em dispositivos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (transcritos no item 3 da presente solução de consulta), quais sejam: **(1)** a hipótese do inciso II do § 2º, (aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição), e **(2)** o não atendimento ao pressuposto do inciso I do § 3º (bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País).

15. No que se refere à primeira situação de vedação, tem-se que, embora as receitas do transporte internacional de cargas sejam **isentas** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (conforme o art. 14, inciso V, § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), os serviços de transporte relacionados à operação de venda, de que aqui se trata, **não são** “revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição”.

16. Explica-se. O inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, estabelece que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento** da contribuição. A parte final de seu texto, no entanto, contempla a ressalva de que, no caso de **isenção**, essa vedação somente se aplica quando se tratar de bens e serviços “revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição” – note-se que se trata das hipóteses dos incisos I (revenda) e II (insumo) do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Em outras palavras, nas hipóteses dos incisos I e II, as aquisições de bens e

serviços **isentos**, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços **sujeitos ao pagamento** das contribuições não têm restrição ao crédito. Igualmente não têm restrição ao crédito as aquisições de bens e serviços **isentos** enquadradas em outros incisos do art. 3º dessas Leis. Como se viu, o frete está elencado no inciso IX do artigo em questão, escapando, portanto, à indigitada vedação.

17. No que se refere à segunda situação, que já havia sido referida no item 5 da presente consulta, tem-se que, se os serviços de transporte internacional são prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, não há óbice quanto ao direito ao crédito. Cumpre, no entanto, alertar que os serviços de transporte internacional adquiridos por intermédio de pessoas jurídicas domiciliadas no País, na condição de agentes de transportadores internacionais domiciliados no exterior, não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País. Os agentes são meros prepostos dos transportadores domiciliados no exterior; apesar de o frete ser pago aos agentes, esse valor é apenas repassado ao transportador, efetivo responsável pela prestação do serviço.

18. Além disso, no caso de empresa comercial exportadora, que adquire mercadoria com o fim específico de exportação, há expressa vedação legal à apuração de créditos vinculados à receita de exportação (inclusive em relação do frete na operação de venda), conforme o art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, que trata da Cofins, aplicável também à Contribuição para o PIS/Pasep, por força do art. 15, inciso III, da referida lei.

19. Cumpre mencionar, outrossim, que as receitas decorrentes da contratação de serviço de transporte por pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno, para o transporte dentro do território nacional de produtos destinados à exportação, estão abrangidas pelo regime de suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos moldes definidos pelo inciso II do § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, com redação dada pelo art. 3º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008. Por sua vez, o § 8º desse mesmo dispositivo legal, estende a aplicação do inciso II do § 6º-A à hipótese de vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

Conclusão

20. Diante do exposto conclui-se que, no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins:

a) admite-se o desconto, por pessoa jurídica fabricante de bobinas de madeira (para embalagem de fios e cabos elétricos) destinadas à venda, de créditos relativos à prestação do serviço de corte e baldeio de toras de madeira, uma vez que o serviço é aplicado ou consumido na fabricação das bobinas, com a condição de que o serviço seja prestado por pessoa jurídica domiciliada no País;

b) admite-se o desconto, por pessoa jurídica que adquire serviços de frete internacional para a exportação de seus produtos, de créditos relativos ao frete na operação de venda, na condição de que suporte o ônus correspondente e desde que o transportador seja pessoa jurídica domiciliada no País;

21. É ineficaz a consulta na parte que se refere ao direito de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos encargos de exaustão de florestas, por se tratar de fato disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação.

Ordem de Intimação

Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta Solução de Consulta, em atendimento ao disposto no art. 48, § 4º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

Encaminhe-se o processo ao [...] para ciência da interessada e demais providências.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso voluntário ou de ofício, nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se a interessada vier a tomar conhecimento de outra solução de consulta, divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), em conformidade com o art. 16 da IN RFB nº 740, de 2007. O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contado da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo à interessada comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das correspondentes publicações.

[assinado digitalmente]

Ricardo Diefenthaler

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Delegação de Competência
Portaria SRRF10 nº 299, de 09.04.2009 - DOU de 14.04.2009