



Solução de Consulta nº 276 - SRRF08/Disit

Data 5 de agosto de 2010

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA VENDA. ÔNUS SUPORTADO PELO VENDEDOR.

O direito à apuração do crédito previsto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, em relação ao frete na operação de venda, pressupõe que a despesa de frete tenha sido paga pelo vendedor e, conseqüentemente, escriturada em sua contabilidade como despesa de venda. A expressão “ônus suportado pelo vendedor” constante do dispositivo legal não exige a verificação quanto à possibilidade de que o valor do frete tenha sido incluso na composição do preço da mercadoria vendida.

Não obsta, assim, o direito à apropriação desses créditos o fato de o valor do frete compor o valor cobrado pela mercadoria vendida, por ser integrado a seu custo. Não há, porém, direito ao crédito em questão se o valor do frete for assumido (i.e.: cobrado e pago) pelo adquirente/destinatário das mercadorias vendidas e indiretamente ressarcido pelo vendedor, por meio de desconto na nota fiscal de venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, art. 3º, IX., e 15, inciso II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA VENDA. ÔNUS SUPORTADO PELO VENDEDOR.

O direito à apuração do crédito previsto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, em relação ao frete na operação de venda, pressupõe que a despesa de frete tenha sido paga pelo vendedor e, conseqüentemente, escriturada em sua contabilidade como despesa de venda. A expressão “ônus suportado pelo vendedor” constante do dispositivo legal não exige a verificação quanto à possibilidade de que o valor do frete tenha sido incluso na composição do preço da mercadoria vendida.

Não obsta, assim, o direito à apropriação desses créditos o fato de o valor do frete compor o valor cobrado pela mercadoria vendida, por ser integrado a seu custo. Não há, porém, direito ao crédito em questão se o valor do frete for assumido (i.e.: cobrado e pago) pelo adquirente/destinatário das mercadorias vendidas e indiretamente ressarcido pelo vendedor, por meio de desconto na nota fiscal de venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, art. 3º, IX

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A 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 n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em 08/10/2007 a interessada formula consulta visando a obter esclarecimentos sobre a possibilidade de descontar créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no art. 3º, inciso IX, c/c art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente ao frete na operação de venda.

2. Segundo relata, não discrimina o valor do frete dos produtos por ela industrializados e vendidos nas notas fiscais emitidas para acobertar sua saída (i.e.: nas notas fiscais de venda). O valor desse frete, conforme declara, está, todavia, embutido no valor dos respectivos produtos. Entretanto, diz arcar efetivamente com o seu valor, pois concede a seus clientes descontos pelo montante correspondente, o que pode ser verificado examinando-se os pertinentes fiscais, a exemplo dos que anexa à inicial.

3. Reproduzindo suas palavras : *“ao efetivar a venda ao cliente, a empresa consulente embutiu em seu preço final o custo de entrega dos produtos, caracterizando-se o não destaque. Custo este que pode ser facilmente vislumbrado, ao analisar os descontos por ela concedidos, sendo **em sua grande maioria**, o valor pago às empresas realizadoras dos serviços de frete.”* (grifo nosso)

4. Indaga se pode apurar e descontar créditos das contribuições com base nos preceitos dispositivos legais na situação relatada.

Fundamentos

5. As Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, instituíram as modalidades não-cumulativas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, respectivamente.

6. Os créditos a que faz jus a pessoa jurídica sujeita a essas contribuições, destinados a assegurar a não-cumulatividade de suas incidências, estão arrolados no art. 3º dessas mesmas Leis. Dentre os créditos passíveis de serem descontados, destaca-se o previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que, por força do inciso II do art. 15 dessa Lei (com a redação atual dada pelo art. 26 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004), deve também ser aplicado à Contribuição para o PIS/Pasep (grifou-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:

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

6.1 Os incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por sua vez, estão assim redigidos (grifou-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; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

7. As Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, estabelecem, ainda, condições para aproveitamento desses créditos, das quais destacam-se, em relação ao presente caso, as impostas no inciso II do § 2º, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e no inciso II do § 3º, ambos do art. 3º, a seguir transcritos, cuja redação é idêntica em ambas as Leis (grifou-se):

Art. 3º.....

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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.

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

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

8. Cumpre registrar que somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes é que geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, consoante entendimento da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), exarado na Solução de Divergência n.º 11, de 27 de setembro de 2007, cuja ementa está disponível no sítio da RFB na internet. Os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país, para a transferência de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a crédito a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

9. Por outro lado, note-se que o objetivo de se admitir tais descontos de créditos é desonerar a incidência das contribuições em relação a valores pagos em etapa anterior da cadeia de produção, de comercialização ou de serviços: custos e despesas incorridas pelo produtor, comerciante ou prestador de serviços, desde que expressamente previstos na legislação de regência, permitem-lhe descontar créditos com o fim de desonerar a Cofins e PIS/Pasep incidentes.

10. Sob este prisma, vê-se que é irrelevante o empresário ter repassado seus custos para o cliente que lhe adquire a mercadoria ou serviços. Aliás, é de se esperar que quaisquer custos sejam levados em consideração na formação dos preços.

11. Isso ocorre com quaisquer das outras hipóteses previstas para a concessão de créditos, como é o caso da energia elétrica ou dos aluguéis de prédios, entre outros. Ao formar o preço de seus produtos ou serviços, o empresário irá, sem dúvida, considerá-los como custos operacionais ou, de outra forma, corre o risco de não obter lucratividade no seu negócio. Contudo, tal prática em nada prejudica a apuração dos créditos para desconto da Cofins e contribuição para o PIS/Pasep devidas na sistemática não-cumulativa, haja vista a incidência da contribuição nas despesas incorridas com a energia elétrica e os aluguéis.

12. O mesmo ocorre com os fretes pagos na operação de venda, desde que, naturalmente, tenham sido objeto de incidência das contribuições. Essa ressalva é relevante, pois nem sempre isso acontece, como é o caso dos fretes internacionais.

Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

[...] (sem o destaque no original)

Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004:

Art. 2º As contribuições instituídas no art. 1º desta Lei não incidem sobre: (sem o destaque no original)

[...]

X - o custo do transporte internacional e de outros serviços, que tiverem sido computados no valor aduaneiro que serviu de base de cálculo da contribuição.

[...]

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

[...]

§ 6º-A. A suspensão de que trata este artigo alcança as receitas de frete, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

I - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 7º Para fins do disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo, o frete deverá referir-se ao transporte dos produtos até o ponto de saída do território nacional. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 8º O disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo aplica-se também na hipótese de vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

13. Em outras palavras, se o vendedor da mercadoria efetivamente pagou o frete na operação de venda e sobre esse frete houve a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com alíquota diferente de zero, há o direito de apuração dos créditos correspondentes.

14. Por outro lado, se o vendedor tiver considerado a despesa de frete na formação do preço de venda de sua mercadoria, ou seja, se o frete também tiver composto o preço, tal prática, por si só, não retiraria o direito ao crédito. Deve-se lembrar que a incidência das contribuições sobre o faturamento do vendedor se dará sobre todas as suas receitas, ou seja, recairá também sobre o valor desse frete que foi incluído no valor da mercadoria.

15. O que não se admite, porém, por deturpar o estabelecido no texto legal, caracterizando um artifício para possibilitar o desconto de créditos, é que o valor do frete, na prática comercial adotada, seja pago pelo comprador das mercadorias e esse depois receba do vendedor das mercadorias um desconto integral ou proporcional no valor a pagar por estas, como compensação.

16. Dessa forma, para que haja direito ao crédito em questão, os respectivos transportadores, que executam os fretes, **devem emitir seus documentos fiscais contra o vendedor da mercadoria, aos quais, para arcar com o respectivo ônus, como exigido pela lei, caberá a obrigação de pagar este montante faturado, com seus próprios recursos, devendo, para efeitos fiscais, estar aptos a fazer prova dessa quitação. Dessa forma, essas despesas de frete estarão escrituradas em sua contabilidade à vista dos documentos hábeis emitidos pelos transportadores. Cumpridos esses requisitos, para efeito de apropriação dos créditos de que ora se trata, torna-se irrelevante que o valor desses fretes**

seja indiretamente repassado, como item de custo, ao valor cobrado pela mercadoria vendida.

17. Note-se, por oportuno, que as notas fiscais emitidas pela consulente, cujas cópias foram anexadas, como exemplos, às fls. 34/36 dos autos, apenas mencionam que o frete na operação correrá por conta do emitente do documento (i.e.: a consulente), sem contudo fazer remissão ao respectivo valor ou documento do transportador. Não foram apresentadas cópias de tais documentos, relativos aos fretes, comprovando as declarações feitas. Não obstante, o campo “observações” dos mesmos documentos, refere-se apenas a um “desconto contratual” concedido ao comprador/destinatário dos produtos, sem vinculá-lo a qualquer circunstância específica, nem justificar o montante indicado. Não constam dos autos, portanto, elementos suficientes para se concluir sobre o atendimento das condições expressas no item 16 para possibilitar a apropriação de créditos.

Conclusão

18. Ante o exposto, proponho seja a consulta solucionada declarando-se que os créditos calculados em relação aos fretes contratados pela consulente, por ela pagos ou creditados a empresas de transportes domiciliadas no País, para a entrega dos produtos que fabrica diretamente aos seus clientes, poderão ser descontados da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por ela apuradas segundo a sistemática não-cumulativa, desde que o ônus tenha recaído sobre ela (vendedora) e que a aquisição desses serviços esteja sujeita ao pagamento dessas contribuições. Tais fretes devem estar registrados em sua contabilidade a título de despesa de vendas, à vista dos pertinentes documentos fiscais emitidos em seu nome pela pessoa jurídica transportadora. Não obsta o direito à apropriação desses créditos o fato de o valor dos fretes compor o valor cobrado pela mercadoria vendida, por ser integrado a seu custo. Não há, porém, direito aos créditos em questão se o valor do frete for assumido (i.e.: cobrado e pago) pelo adquirente/destinatário das mercadorias vendidas e indiretamente ressarcido pelo vendedor, por meio de desconto na nota fiscal de venda.

À consideração superior.

São Paulo, ____/____/2010.

MARCOS ANTONIO RUGGIERI
AFRFB Matr. 19.959

Ordem de Intimação

De acordo. Soluciono a consulta conforme proposto. Encaminhe-se à ***** , para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

São Paulo, ____/____/2010.

SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY BURLO
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P N° 2.217/2009 (DOU de 18/09/2009)
Competência Delegada pela Portaria SRRF 08/G 86/2009 (DOU de 1º/12/2009)

/mash